

ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА МАЙНО В КОНТЕКСТІ ЦИФРОВІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ (НА ПРИКЛАДІ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ)

У статті на підставі аналізу судових рішень, які стосуються різних аспектів справляння плати за землю, розглянуто проблем справляння податку на майно в контексті цифровізації податкового адміністрування та запропоновано шляхів їх вирішення. Констатовано, що цифровізація позначається в цілому на сфері адміністрування податків і зборів. При цьому вона має суттєво трансформувати процедури справляння окремих податків і зборів, забезпечуючи підвищення ефективності й зручності оподаткування, запроваджуючи автоматизацію процесів збору даних про об'єкти оподаткування, їх власників та спрощуючи розрахунок податкових зобов'язань. Однак, наразі запровадження цифрових сервісів знаходиться на початковому етапі, що не дозволяє вирішити наявні проблеми. Останні стосуються різних аспектів, що впливають на визначення елементів податку на майно: відсутності або недостовірності інформації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та Державному земельному кадастрі; відсутності належної обробки інформації контролюючими органами; відсутності інтеграції відомостей, що містяться у державних реєстрах, та на яких базуються висновки платників і контролюючих органів про наявність чи відсутність об'єкту оподаткування земельним податком. Наведені та інші фактори мають наслідком помилкове нарахування податкових зобов'язань з податку на майно. Констатовано, що оптимальними кроками у контексті цифровізації податкового адміністрування стане створення і запровадження у роботі контролюючих органів та органів державної влади певних цифрових алгоритмів, що стосуються: (1) регулярного і обов'язкового оновлення інформації в реєстрах відповідно до змін у власності, (2) забезпечення автоматичного обміну даними між реєстрами, інтеграції даних численних реєстрів, (3) автоматизованої перевірки інформації, яка є підґрунтям для визначення податкових зобов'язань платників податків.

Ключові слова: податкове адміністрування, обмін інформацією, цифровізація, реєстри, податок на майно, земельний податок, судові спори.

Постановка проблеми. Сучасний світ в цілому і різні сторони суспільного буття зокрема піддаються суттєвим змінам зважаючи на активне впровадження цифрових сервісів у функціонування різних органів державної влади, у тому числі й контролюючих органів (податкових органів). При цьому цифровізація позначається як в цілому на сфері адміністрування податків і зборів, так і зокрема, суттєво трансформує процедури справляння окремих податків і зборів, забезпечуючи підвищення ефективності й зручності оподаткування, запроваджуючи автоматизацію процесів збору даних про об'єкти оподаткування, їх власників та спрощуючи розрахунок податкових зобов'язань. Однак, у перебігу запровадження електронних сервісів виникають певні проблеми, які потребують вирішення. У колі останніх останнім часом набуває гостроти питання справляння податку на майно, що відповідно до ст. 265 Податкового кодексу

України (далі – ПК України) складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю [5].

Перед усім позначимо відсутність належної інтеграції між Державним реєстром речових прав на нерухоме майно, Державним земельним кадастром та іншими базами даних, що ускладнює автоматичне адміністрування податку на майно. Ці реєстри часто не синхронізовані або містять помилки та застарілу інформацію. Аналіз податкової практики засвідчує, що у разі несвоєчасного оновлення даних в реєстрах, податкові органи доволі часто надсилають повідомлення неіснуючим власникам, а це суперечить положенням п. 266.7 ст. 266 ПК України [5]. Тож **метою статті** є аналіз на прикладі плати за землю проблем справляння податку на майно в контексті цифровізації податкового адміністрування та пропонування шляхів їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами сплати податків на майно переймалися численні дослідники, приміром, І.Є. Криницький [4], О.О. Коваль [3], В.І. Проць [13], В. Демянишин [1] та ін. Що стосується цифровізації податкового адміністрування, то тут варто згадати праці О.О. Дмитрик [2], А.С. Колісник [2], А. А. Подольської [6], К.О. Токаревої [2], О.М. Чудак [19; 20] та ін. Однак з огляду на перманентний розвиток сфери адміністрування податків на майно в контексті запровадження цифрових сервісів, на порядок денний виходять відповідні питання, що потребують нагального вирішення.

Виклад основного матеріалу. Як ми зазначили, наразі в Україні наявна доволі суперечлива практика із обрахуванням плати за землю. Справа у тому, що відповідно до ст. 286.1 ПКУ [5] інтеграція електронних систем, що можлива через цифровізацію податкового адміністрування, з одного боку, дозволяє податковим органам автоматично отримувати дані, приміром із Державного земельного кадастру. Це значить, що завдяки цифровим платформам, адміністрування плати за землю стає швидшим, адже ми маємо: (1) можливість автоматично формувати податкові повідомлення-рішення, (2) доволі оперативний обмін інформацією між реєстрами, (3) зручний доступ платників податків до своїх даних через електронні кабінети. Окрім того, потрібно згадати й про те, що автоматизація процесів обрахування плати за землю здатна знижувати витрати контролюючих органів, пов'язані із адмініструванням цього податку, зменшуючи потребу у фізичній документації та знижуючи навантаження на податкових інспекторів (приміром, шляхом електронного надсилання податкових повідомлень, що значно зменшує витрати на поштові послуги).

З іншого боку, ми маємо низку проблем, що наразі потребують негайного вирішення. Так, щодо адміністрування податку на майно в аспекті цифровізації податкового адміністрування у судовій практиці розкривається проблематика обміну інформацією між контролюючими органами та органами місцевого самоврядування, органами державної влади, а також платниками податків. Як наслідок ми маємо не тільки невиконання орендарями / власниками земельних ділянок положень чинного податкового законодавства, а також невиконання відповідних повноважень органів місцевої влади в аспекті перевірки інформації, якою вони володіють та яку передають.

Так, відповідно до п. 14.1.42 ст. 14 та п. 286.1 ст. 286 ПК України обрахування плати за землю базується на даних державного земельного кадастру, тобто – сукупності відомостей і документів про місце розташування та правовий режим земельних ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, кількісну та

якісну характеристики, розподіл серед власників землі та землекористувачів, підготовлених відповідно до закону; дані Державного реєстру речових прав на нерухоме майно; дані державних актів, якими посвідчено право власності або право постійного користування земельною ділянкою (державні акти на землю); дані сертифікатів на право на земельні частки (паї) та ін. [5]. Однак доволі часто на практиці відсутні актуальні дані щодо власника або розмірів земельної ділянки.

Згідно із п. 289.1. ст. 289 ПК України для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок, у тому числі право на які фізичні особи мають як власники земельних часток (паїв), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до законодавства [5]. Однак плата на землю часто нараховується з помилками через застарілі дані або відсутність актуальних відомостей про нормативну грошову оцінку земель. У багатьох випадках нормативна оцінка земель не оновлюється відповідно до вимог законодавства. Це призводить до занижених або завищених сум податку, що впливає на доходи місцевих бюджетів, має наслідком неправильний розрахунок сум податку; не надходження повідомлень-рішень до платників; втрати доходів місцевих бюджетів, і призводить до виникнення податкових спорів, що вирішуються у судовому порядку.

Наприклад Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 13.03.2024 р. у справі № 520/37790/23 [18] стосувалося спору щодо плати за землю у виді орендної плати з фізичних осіб. Так, позивач (фізична особа) звернувся до суду з позовом до ГУ ДПС у Харківській області з декількома позовними вимогами – визнати протиправними та скасувати низку податкових повідомлень-рішень, прийнятих ГУ ДПС у Харківській області щодо позивача про визначення сум податкового зобов'язання з орендної плати з фізичних осіб за 2023, 2021, 2020 та 2019 роки.

Позивач обґрунтовував свої позовні вимоги тим, що договір оренди землі є припиненим з 01 грудня 2007 року через закінчення строку дії оренди, а тому у позивача відсутній об'єкт оподаткування орендною платою як земельна ділянка з кадастровим номером: 6310137500:07:047:0047. Тобто з 01 грудня 2007 року у позивача не перебуває в оренді земельна ділянка загальною площею 0,0185 га, кадастровий номер: 6310137500:07:047:0047 та ця земельна ділянка не є об'єктом оподаткування орендною платою з фізичних осіб з позивача, тим самим у позивача не виникає податковий обов'язок.

По-перше, на що варто звернути увагу, позивач зазначає, що строк договору оренди щодо вказаної земельної ділянки закінчився 1 грудня 2007 р.

По-друге, позивач наголошує, що 21 лютого 2007 року скасовано саму підставу укладення договору оренди із позивачем шляхом скасування відповідного рішення Харківської міської ради, яке скасовано рішенням 11 сесії Харківської міської ради 5 скликання № 8/07 Про скасування рішень Харківської міської ради.

Свою чергою, відповідач (ГУ ДПС у Харківській області) не погоджується із вказаними твердженнями позивача, посилаючись на те, що контролюючому органу надано Департаментом земельних відносин Харківської міської ради лист від 23.01.2023 № 457/0/225-23 (вх. ГУ ДПС від 01.02.2023 № 3082/5) «Про перелік орендарів з якими укладено договори оренди землі по місту Харкову станом на 01.01.2023», згідно із яким позивач станом на 2023 рік досі є орендарем вищевказаної земельної ділянки, відповідно до договору оренди від 26.08.2005 № 75201/05.

Тому, ГУ ДПС у Харківській області вказуючи на відсутність у нього інформації щодо розірвання договору оренди між позивачем та Харківською міською радою, на підтвердження чого відповідачем надано вказаний вище лист, вважає що прийняті ним податкові повідомлення-рішення є правомірними.

У відповіді на відзив позивач наполягав на припиненні Договору оренди землі від 26.08.2005 року на підставі підпункту а пункту 37 вказаного договору шляхом завершення строку його дії 01.12.2007 року. Указане позивач обґрунтовував (1) скасуванням Харківською міською радою рішення, яке є підставою укладення Договору оренди землі від 26.08.2005 року, шляхом прийняття рішенням 11 сесії Харківської міської ради 5 скликання № 8/07 Про скасування рішень Харківської міської ради; (2) неукладенням після 01.12.2007 року між позивачем та Харківською міською радою додаткових угод до Договору оренди землі від 26.08.2005 року, що підтверджено Департаментом земельних відносин Харківської міської ради у листі від 02.11.2023 № 7633/0/225-23, та (3) нездійсненні будівництва об'єктів на відповідній земельній ділянці, що підтверджено відсутністю державної реєстрації будь-яких збудованих об'єктів на земельній ділянці, що свідчить про їх відсутність та тим паче відсутність їх експлуатації.

Підсумовуючи своє обґрунтування позивач стверджує, що відсутність належного обміну документами та інформацією про об'єкти оподаткування орендною платою між Харківською міською радою та ГУ ДПС у Харківській області не повинна слугувати нарахуванням позивачу через 16 років ППР на суму більше 150 000 грн.

Суд, своєю чергою, встановив, що: (1) 26.08.2005 року між Харківською міською радою та позивачем укладено Договір оренди землі щодо вказаної вище

земельної ділянки на підставі рішення 35 сесії Харківської міської ради 4 скликання від 27.04.2005 року № 78/05 Про надання юридичним та фізичним особам земельних ділянок для будівництва (реконструкції) та подальшої експлуатації об'єктів; (2) пунктом 173 Додатку № 1 до рішення № 78/05 позивачу надано вказану земельну ділянку в оренду для будівництва магазину до 01.12.2007 року (але не пізніше прийняття об'єкту до експлуатації) та для подальшої експлуатації цього об'єкту до 01.12.2030 року; (3) 21.02.2007 року рішенням ХМР 11 сесії Харківської міської ради 5 скликання № 8/07 Про скасування рішень Харківської міської ради скасовано пункт 173 додатку № 1 рішення № 78/0 ХМР, яким позивачу надано вказану земельну ділянку; (4) контролюючим органом винесено податкові повідомлення-рішення від 30.06.2023 № 6865367-2405-2023-UA63120270000028556 у розмірі 41 235,20 грн; від 10.01.2023 № 368-2405-2030 у розмірі 37 486,56 грн; від 10.01.2023 № 369-2405-2030 у розмірі 37 486,56 грн; від 10.01.2023 № 370-2405-2030 у розмірі 37 486,56 грн про визначення суми податкового зобов'язання за платежем орендна плата з фізичних осіб; тощо [18].

Показово, що суд, приймаючи рішення у справі № 520/37790/23, надав таку правову оцінку наведеним сторонами аргументам. По-перше, суд звернув увагу на невиконання позивачем приписів Договору оренди землі від 26.08.2005 року та приписів Земельного кодексу України, Закону України «Про оренду землі», Цивільного кодексу України шляхом неповернення орендованої земельної ділянки Харківській міській владі в належних порядку та формі. Суд ствердив, що в нього відсутні докази припинення або розірвання договору оренди земельної ділянки як відповідно до умов цього договору, так і відповідно до закону.

По-друге, суд, нагадуючи, що він будучи судом адміністративної юрисдикції не є судом, встановленим законом, для встановлення факту припинення чи розірвання договору, вказує, що посилання позивача на скасування міською радою власного рішення про надання земельної ділянки в оренду не нівелює факту того, що правовідносини щодо оренди оформлюються договором оренди землі, а прийняття рішення міською радою є підставою для укладення такого договору.

По-третє, невиконання позивачем своїх обов'язків як орендаря, на думку суду, підтверджуються листом Департаменту земельних відносин Харківської міської ради від 23.01.2023 № 457/0/225-23, яким сповіщено ГУ ДПС в Харківській області, що право користування земельною ділянкою належить позивачу.

Тим самим судом встановлено, що Харківською міською радою дотримано процедури обміну інфор-

мацією з ГУ ДПС у Харківській області. Так, органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати відповідний контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

До того ж, суд звертає увагу на те, що *інформація з Державного земельного кадастру* підтверджує наявність у позивача речового права на земельну ділянку. Тому, на переконання суду, *отримана контролюючим органом інформація від Харківської міської ради* про наявність договору оренди земельної ділянки позивачем є *достатньою підставою для винесення оспорюваних податкових повідомлень-рішень* [18].

Наведемо також ще одне рішення стосовно обміну інформацією між контролюючим органом та платниками податків, зокрема надсилання податкових повідомлень-рішень про визначення сум податкових зобов'язань за платежем – земельний податок з фізичних осіб.

У Рішенні Львівського окружного адміністративного суду від 28.11.2023 р. у справі № 380/20556/23 суд, описуючи обґрунтування позивача, вказує, що останній наголошував, що про оскаржуване податкове повідомлення-рішення дізнався на сайті Електронний кабінет платника податків (cabinet.tax.gov.ua). При цьому, на адресу реєстрації позивача таке оскаржуване податкове повідомлення-рішення не надходило в порушення ст. 42 ПК України [15].

Суд, своєю чергою, теж наголосив, що нарахування (у формі податкового повідомлення-рішення) фізичним особам сум плати за землю надсилають платнику податку у порядку, визначеному ст. 42 ПК України до 1 липня поточного року. Дослідивши матеріали справи суд встановив, що контролюючим органом було правомірно визначено позивачу суму податкового зобов'язання (земельний податок з фізичних осіб) та вказав, що аргументи позивача не спростовують викладеного та не стосуються правильності визначення грошового зобов'язання [15].

Тим самим, суд не надав жодної оцінки не дотриманню контролюючим органом приписів ст. 42 ПК України щодо листування із платниками податків та виключного розміщення податкових повідомлень-рішень на сайті Електронний кабінет платника податків. До того ж, як позивач не вказав, що ним не подавалося заяви про бажання отримувати документи через електронний кабінет, так і судом не акцентовано уваги на цьому.

Інше рішення стосується питання наявності / відсутності реєстрації в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно права власності або права користування на нерухоме майно. Постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 28.02.2023 р. у справі № 640/1605/21 [16] Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 31.08.2022 року [17] залишено без змін, а апеляційну скаргу ГУ ДПС у місті Києві залишено без задоволення.

Позивач обґрунтовуючи свої вимоги посиляється на незаконність податкових повідомлень рішень у зв'язку з тим, що позивач не є власником нежитлових приміщень, які підлягають оподаткуванню земельним податком [17]. Позивач наголошує на тому, що вона ніколи не мала у власності об'єкту оподаткування, що підтверджується інформацією з Витягів з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, які, своєю чергою, не містять жодного підтвердження законних підстав для нарахування земельного податку позивачу ГУ ДПС у місті Києві [17].

Суд апеляційної інстанції вказав, що ухвалюючи рішення, суд першої інстанції дійшов висновку, що оскільки підставою для нарахування земельного податку є виключно дані Державного земельного кадастру, а відповідачем не надано доказів на підтвердження права власності чи землекористування позивачем земельною ділянкою, на якій розташоване нежитлове приміщення, то оскаржувані податкові повідомлення-рішення підлягають скасуванню [17].

Не погодившись із вказаним висновком суду першої інстанції відповідач подав апеляційну скаргу обґрунтовуючи тим, що *у позивача виник обов'язок зі сплати земельного податку за користування земельною ділянкою з моменту набуття права власності на розташоване на ній нежитлове приміщення*. Посилаючись на правову позицію Верховного Суду, викладену в постанові від 23.05.2019 р. у справі № 826/1430/16, відповідач наголошує на тому, що позивач є платником земельного податку незалежно від того, чи внесені відомості про неї як власника чи користувача земельної ділянки до Державного земельного кадастру [17].

При цьому, суд апеляційної інстанції акцентує, що судом першої інстанції правильно зазначено, що з системного аналізу норм чинного законодавства вбачається, що до нового власника має переходити право власності на земельну ділянку, водночас це право не виникає автоматично з моменту набуття у власність нерухомого майна, розташованого на такій ділянці, а лише після проведення державної реєстрації такого права [17]. Так, особу, яка володіє нерухомим майном, що розташоване на земельній ділянці, права на яку для такої особи не оформлені, не можна вважати платником земельного податку в розумін-

ні ст. 269 ПК України до моменту виникнення відповідних прав такої особи на цю земельну ділянку відповідно до запису, сформованого у Державному земельному кадастрі у порядку визначеному законом. До такого моменту зазначена особа відповідно до вимог ПК України не повинна сплачувати земельний податок [17].

Стосовно об'єкту оподаткування судом першої інстанції встановлено, що підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру щодо земельної ділянки, що підтримано судом апеляційної інстанції та вказано, що відповідачем не надано доказів на підтвердження права власності чи землекористування позивачем земельною ділянкою, на якій розташоване нежитлове приміщення, тобто відповідачем не доведено, що позивач є платником земельного податку, а тому оскаржувані податкові повідомлення-рішення підлягають скасуванню [17].

При цьому у вказаній справі варто звернути увагу на те, що відповідач – ГУ ДПС у місті Києві, доводив наявність відповідного об'єкту оподаткування у позивача на підставі даних в інформаційно-телекомунікаційній системі «Податковий блок». У свою чергу, позивач зазначає в його Електронному кабінеті платника податків об'єктом оподаткування зазначено нежитлове приміщення, яке ніколи не належало їй на праві власності.

Як вбачається, зазначені обставини очевидно вказують на недостовірність інформації за ведення, централізовану обробку, зберігання та надання якої відповідальний контролюючий орган, бо ні даними Державного земельного кадастру, ні даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно не підтверджена інформація в ІТС «Податковий блок».

У Рішенні Київського окружного адміністративного суду від 15.09.2023 р. у справі № 320/21835/23 [14] судом визнано протиправним та скасоване податкове повідомлення-рішення про нарахування позивачу штрафу в сумі 1020,00 грн за порушення терміну подання податкової звітності з плати за землю (орендна плата) у зв'язку із тим що позивач з 12.06.2018 р. не є власником нежитлової будівлі, розташованої на відповідній земельній ділянці, користувачем якої позивач відповідно не є також з 12.06.2018 р. [14].

Судом із обставин справи встановлено наступне. По-перше, позивачем було продано за договором купівлі-продажу нежитлову будівлю 12.06.2018 р., яка знаходилась на земельній ділянці з кадастровим № 1210100000:03:317:0056, щодо якої нараховував і сплачував податкові зобов'язання з плати за землю (орендна плата).

По-друге, вказаним договором купівлі-продажу від 12.06.2018 р. у п.п. 8 та 9 передбачено, що пред-

ставник Продавця сповіщає Покупця, що земельна ділянка розміром 0,0193 га з кадастровим номером 1210100000:03:317:0056, на якій розташоване майно, знаходиться у користуванні Продавця, що підтверджується Витягом з Державного земельного кадастру про земельну ділянку № НВ-0001523182018, виданим 04.05.2018 Департаментом адміністративних послуг та дозвільних процедур Дніпровської міської ради.

По-третє, сторони договору купівлі-продажу домовилися протягом 1 (одного) місяця з дати укладення цього договору подати до відповідних органів документи для переоформлення договору оренди вищевказаної земельної ділянки. Це підтверджено листом позивача до Дніпропетровського управління офісу великих платників податків ДФС та Дніпровської міської ради від 26.12.2018 № 0901-06-10087, яким було повідомлено про перехід до покупця права власності на вказане нерухоме майно та права оренди відповідної земельної ділянки.

По-четверте, позивач 19.12.2018 р. заповнив та подав уточнену податкову декларацію з плати за землю за 2018 р. із нарахуванням до зменшення податкового зобов'язання. Дніпропетровське управління офісу ВПП ДПС, своєю чергою, 04.11.2019 р. повернуло позивачу переплату з орендної плати за землю за період червень-листопад 2018 р. в сумі 20 207,61 грн. [14].

Поряд із тим, контролюючий орган отримавши повідомлення про зміну орендаря за відповідною земельною ділянкою, повернувши позивачу переплату з орендної плати за землю за період червень-листопад 2018 р., тобто після продажу позивачем нерухомого майна, розташованого на відповідній земельній ділянці, все одно проводить камеральну перевірку з питань не подання податкової звітності з плати за землю (орендна плата з юридичних осіб) щодо позивача [14]. Далі, 14.04.2023 р. в результаті вказаної перевірки контролюючий орган складає акт № 13275/04-36-04-07-07/13857564, у якому зазначив про допущення позивачем порушень п.п. 286.2 ст. 286 ПК України, а саме: не подання податкової декларації з плати за землю (орендна плата з юридичних осіб) за 2023 р. щодо земельної ділянки кадастровий номер 1210100000:03:317:0056 [14].

Суд, приймаючи рішення про задоволення позовних вимог шляхом визнання протиправними та скасування податкового повідомлення-рішення, аналізуючи ст. 19 Конституції України, ст. 14 (п.п. 14.1.147, 14.1.72, 14.1.73), 269, 270, 288 ПК України, ст. 141, 206 Земельного кодексу України, ст. 31 Закону України «Про оренду землі», констатує, що з моменту виникнення в особи права власності на нерухоме майно, розташоване на орендованій іншою особою земельній ділянці, попередній власник неру-

хомого майна вже фактично не використовує земельну ділянку, а відтак не повинен сплачувати орендну плату за земельну ділянку [14].

Позначимо, що указаний висновок суду констатований всупереч позиції відповідача: згідно переліків договорів оренди землі, наданих Департаментом по роботі з активами Дніпровської міської ради відповідно до п. 288.1 ст. 288 ПКУ станом на 01.01.2023 р. вищевказаний договір є діючим, інформація стосовно дострокового розірвання даного договору оренди землі в порядку, визначеному чинним законодавством, відсутня. Суд вказує, що зі змісту листа щодо розгляду заперечень позивача вбачається така позиція відповідача: *оскільки договір оренди землі позивачем не розірвано, то відповідно він повинен сплачувати такий податок* [14].

Одним із вагомих аргументів суду є посилання на приписи ст. 31 Закону України «Про оренду землі», згідно із якою *договір оренди землі припиняється в разі набуття права власності на житловий будинок, на будівлю або споруду, що розташовані на орендованій іншою особою земельній ділянці* [14]. Так, суд вказує, що саме власник земельної ділянки має внести відповідні відомості до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно щодо припинення права оренди земельної ділянки позивачем, втім, невнесення позивачем даних про розірвання договору оренди до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, є відносинами сторін цивільного договору та не впливає саме на обов'язок позивача сплачувати орендну плату за землю, якою фактично не користується за актом приймання-здачі земельної ділянки від 12.06.2018 р., підписаного сторонами. Вказане не може створювати для позивача обов'язку донарахування плати за землю у разі відсутності в нього правових підстав для користування земельною ділянкою через відчуження нерухомого майна яке знаходиться на вказаній земельній ділянці [14].

У підсумку суд дійшов висновку, що оскаржуване податкове повідомлення-рішення було прийняте контролюючим органом безпідставно та необґрунтовано, без урахування усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення (вчинення дії), що призвело до настання для позивача негативних наслідків у вигляді встановлення додаткового тягара зі сплати орендної плати за землю при факті відчуження нерухомого майна, погодженого всіма сторонами договору [14].

Розглянуте рішення спонукає нас до наступних міркувань. По-перше, про якість роботи контролюючого органу з податковою інформацією: отримання інформації про зміну орендаря земельної ділянки, повернення попередньому орендарю земельної ділянки переплати за орендною платою і вже після

чого проведення камеральної перевірки, складення акта в її результаті та нарахування штрафу попередньому орендарю (позивачу) за неподання звітності за земельну ділянку, орендарем якої ні юридично, ні фізично не є позивач.

По-друге, стосовно процедури, за якою контролюючий орган акумулює інформацію від платників податків та органів місцевого самоврядування щодо оренди землі та порівнює її між собою.

По-третє, про спосіб фіксації контролюючим органом інформації про повернення переплати з орендної плати за відчужену земельну ділянку платником орендної плати, який відчужив відповідний об'єкт оподаткування.

По-четверте, стосовно того, що у разі фіксації, то чи враховує контролюючий орган таку інформацію перед або під час проведення камеральних перевірок з питань не подання податкової звітності з плати за землю (орендна плата з юридичних осіб).

По-п'яте, які активні дії, окрім вказаних в проаналізованому рішенні суду, повинен вчинити платник податків (орендної плати), щоб відповідний об'єкт оподаткування було знято з обліку за таким платником податків? Чи, із врахуванням вказаних у рішенні суду активних дій платника податків, контролюючий орган володіє достатньою податковою інформацією, щоб зняти з обліку за таким платником податків відповідний об'єкт оподаткування.

По-шосте, з яких причин органом місцевого самоврядування не враховано надану орендарем інформацію про відчуження нерухомого майна, розташованого на орендованій земельній ділянці, та, відповідно, зміну орендаря земельної ділянки при поданні до 01 лютого контролюючому органу за місцезнаходженнями земельних ділянок переліку орендарів, із якими укладено договори оренди на поточний рік та інформувати відповідний контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

По-сьоме, питання фактичного та юридичного користування орендарями земельних ділянок та вплив вказаних фактів на обов'язок зі сплати орендної плати таким орендарем. Щодо цього питання варто порівняти обставини справи, викладені у Рішенні Харківського окружного адміністративного суду від 13.03.2024 р. у справі № 520/37790/23 [18] та обставини справи, викладені у Рішенні Київського окружного адміністративного суду від 15.09.2023 р. у справі № 320/21835/23 [14], та відповідне їх правове регулювання.

Аналогічними за обставинами справи, викладеними у Рішенні Київського окружного адміністративного суду від 15.09.2023 р. у справі

№ 320/21835/23 [14], є обставини справи, викладені у Рішенні Окружного адміністративного суду міста Києва від 09.08.2022 р. у справі № 640/5693/20 [16], яке залишено без змін Постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 17.05.2023 р. у справі № 640/5693/20 [11]. Зокрема, суд апеляційної інстанції у справі № 640/5693/20 також доходить наступного висновку: «Якщо певна фізична чи юридична особа набула право власності на будівлю або його частину, що розташовані на орендованій земельній ділянці, то до набувача переходить право користування земельною ділянкою, на якій вони розміщені, на тих самих умовах і в тому ж обсязі, що були у попереднього землекористувача. Відповідно з моменту набуття права власності на об'єкт нерухомого майна обов'язок зі сплати податку за земельну ділянку, на якій розміщений такий об'єкт, покладається на особу, яка набула право власності на жилий будинок, будівлю або споруду» [11].

Позначимо, що суд апеляційної інстанції у справі № 640/5693/20, надаючи вказаний висновок вказує, що аналогічна правова позиція вже була висловлена у Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 31.01.2018 р. у справі № 825/308/17 [7], Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19.06.2018 р. у справі № 822/2696/17 [8], Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17.12.2019 р. у справі № 04/4739/16 [9], Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 27.01.2020 р. у справі № 804/886/18 [10].

Висновки. Як ми продемонстрували, наразі наявна низка проблем при справлянні податку на майно в контексті цифровізації податкового адміністрування. Вони стосуються різних аспектів: відсутності або недостовірності інформації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та Державному земельному кадастрі; відсутності належної обробки інформації контролюючими органами; відсутності інтеграції відомостей, що містяться у державних реєстрах, та на яких базуються висновки платників і контролюючих органів про наявність чи відсутність об'єкту оподаткування земельним податком. Наведені та інші фактори мають наслідком помилкове нарахування податкових зобов'язань з податку на майно.

При адмініструванні податку на майно цифровізація має великий потенціал в контексті підвищення ефективності, прозорості. Розробка комплексного підходу до цифровізації забезпечить справедливість і точність у розрахунках податку на майно, а також підвищить довіру громадян до податкової системи. Оптимальними кроками у контексті цифровізації податкового адміністрування стане створення і запровадження у роботі контролюючих органів та органів державної влади певних алгоритмів: (1) регулярного і обов'язкового оновлення інформації в реєстрах відповідно до змін у власності, (2) забезпечення автоматичного обміну даними між реєстрами, інтеграції даних численних реєстрів, (3) автоматизованої перевірки інформації, яка є підґрунтям для визначення податкових зобов'язань платників податків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Демянишин В., Горин В. Податок на майно як інструмент фінансового регулювання суспільного добробуту. *Світ фінансів*. 2020. № 3 (64). С. 40-50. <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1340>.
2. Дмитрик О.О., Токарева К.О., Колісник А.С. Цифрові технології та їх вплив на публічну фінансову діяльність. *Концепція «Індустрія 4.0»: проблеми впровадження і окремі правові аспекти її реалізації в Україні*: монографія / [Є. М. Білоусов, І. В. Борисов та ін.]; за ред. С. В. Глібка. Харків: НДІ прав. забезп. інновац. розвитку НАПрН України, 2021. С. 63-93.
3. Коваль О.О. Дискусійні аспекти у визначенні об'єкта оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2013. № 4 (42). С. 44-48.
4. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2001. 19 с.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Подольська А.А. Тенденції діджиталізації податкових процедур та їх вплив на методи здійснення податкового контролю. *Juris Europensis Scientia*. 2022. Вип. 3. С. 67-71 URL: http://jes.nuoua.od.ua/archive/3_2022/13.pdf
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 31.01.2018 р. у справі № 825/308/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71979241>
8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19.06.2018 р. у справі № 822/2696/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74820587>

9. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17.12.2019 р. у справі № 04/4739/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86387954>.
10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 27.01.2020 р. у справі № 804/886/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87268430>.
11. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 17.05.2023 р. у справі № 640/5693/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110950087>.
12. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 28.02.2023 р. у справі № 640/1605/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109285021>.
13. Проць В.І. Особливості майнових податків та їх роль у формуванні доходів місцевих бюджетів. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. Серія: Фінансова політика. 2019. Вип. 1 (135). С. 66–70. URL: [http://ird.gov.ua/sep/sep20191\(135\)/sep20191\(135\)_066_ProtsV.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20191(135)/sep20191(135)_066_ProtsV.pdf)
14. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 15.09.2023 р. у справі № 320/21835/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113931307>.
15. Рішення Львівського окружного адміністративного суду від 28.11.2023 р. у справі № 380/20556/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115276543>.
16. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 09.08.2022 р. у справі № 640/5693/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106036568>.
17. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 31.08.2022 р. у справі № 640/1605/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106111321>.
18. Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 13.03.2024 р. у справі № 520/37790/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117629634>.
19. Чудак О.М. Вплив цифровізації на адміністрування податків і зборів в Україні. *Право та інновації*. 2022. № 2. С. 71–77. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/843/653>
20. Чудак О.М. Трансформація правового регулювання адміністрування податків і зборів в контексті цифровізації. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. Серія: Юридичні науки. 2023. Том 34 (73). № 1. С. 106–113 URL: https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf

REFERENCES

1. Demianishyn, V., & Horyn, V. (2020). Property tax as a tool for financial regulation of social welfare. *World of Finance*, 3(64), 40–50. Retrieved from: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1340> [in Ukrainian].
2. Dmytryk, O. O., Tokarieva, K. O., & Kolisnyk, A. S. (2021). Digital technologies and their impact on public financial activity. *The concept of "Industry 4.0": Problems of implementation and certain legal aspects of its realization in Ukraine* (pp. 63–93). Kharkiv: NDI PZIR NAPrN Ukraine [in Ukrainian].
3. Koval, O. O. (2013). Controversial aspects in defining the object of taxation for real estate other than land plots. *State and Regions*. Series: Law, 4(42), 44–48 [in Ukrainian].
4. Krynytskyi, I. Ye. (2001). Legal regulation of property taxation. *Extended abstract of candidate thesis*. Kharkiv [in Ukrainian].
5. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine No. 2755-VI (2010, December 2). Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
6. Podolska, A. A. (2022). Trends in the digitalization of tax procedures and their impact on tax control methods. *Juris Europensis Scientia*, 3, 67–71. Retrieved from: http://jes.nuoua.od.ua/archive/3_2022/13.pdf [in Ukrainian].
7. Supreme Court ruling in the panel of judges of the Administrative Cassation Court in case No. 825/308/17 (2018, January 31). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71979241> [in Ukrainian].
8. Supreme Court ruling in the panel of judges of the Administrative Cassation Court in case No. 822/2696/17 (2018, June 19). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74820587> [in Ukrainian].
9. Supreme Court ruling in the panel of judges of the Administrative Cassation Court in case No. 04/4739/16 (2019, December 17). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86387954> [in Ukrainian].
10. Supreme Court ruling in the panel of judges of the Administrative Cassation Court in case No. 804/886/18 (2020, January 27). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87268430> [in Ukrainian].
11. Sixth Administrative Court of Appeal ruling in case No. 640/5693/20 (2023, May 17). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110950087> [in Ukrainian].
12. Sixth Administrative Court of Appeal ruling in case No. 640/1605/21 (2023, February 28). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109285021> [in Ukrainian].

13. Prots, V. I. (2019). Features of property taxes and their role in forming local budget revenues. *Socio-Economic Problems of the Modern Period of Ukraine. Series: Financial Policy*, 1(135), 66–70. Retrieved from: [http://ird.gov.ua/sep/sep20191\(135\)/sep20191\(135\)_066_ProtsV.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20191(135)/sep20191(135)_066_ProtsV.pdf) [in Ukrainian].
14. Kyiv District Administrative Court decision in case No. 320/21835/23 (2023, September 15). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113931307> [in Ukrainian].
15. Lviv District Administrative Court decision in case No. 380/20556/23 (2023, November 28). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115276543> [in Ukrainian].
16. Kyiv District Administrative Court decision in case No. 640/5693/20 (2022, August 9). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106036568> [in Ukrainian].
17. Kyiv District Administrative Court decision in case No. 640/1605/21 (2022, August 31). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106111321> [in Ukrainian].
18. Kharkiv District Administrative Court decision in case No. 520/37790/23 (2024, March 13). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117629634> [in Ukrainian].
19. Chudak, O. M. (2022). The impact of digitalization on the administration of taxes and fees in Ukraine. *Law and Innovation*, 2, 71–77. <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/843/653> [in Ukrainian].
20. Chudak, O. M. (2023). Transformation of legal regulation of tax and fee administration in the context of digitalization. *Scientific Notes of Taurida National V. I. Vernadsky University. Series: Law Sciences*, No. 1, Vol. 34(73), 106–113. https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf [in Ukrainian].

BABARYTSKYI OLEKSANDR

PhD in Economics, Associate professor at the Department of Financial Law
of the Yaroslav Mudryi National Law University

SOME PROBLEMS OF PROPERTY TAX ADMINISTRATION IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION OF TAX ADMINISTRATION (ON THE EXAMPLE OF PAYMENT FOR LAND)

Problem setting. Digitalization is currently being actively implemented in the field of tax and fee administration. Its consequence should be a significant transformation of the procedure for calculating taxes and fees, ensuring an increase in the efficiency and convenience of taxation, introducing the automation of data collection processes about taxable objects and their owners, and simplifying the calculation of tax liabilities. However, in the course of the introduction of electronic services, certain problems arise that need to be solved. The latter include those related to the payment of property tax (Article 265 of the Tax Code of Ukraine: it consists of a tax on immovable property other than a land plot, transport tax and land fee). First of all, we would like to point out the lack of proper integration between the State Register of Real Property Rights, the State Land Cadastre and other databases, which complicates the automatic administration of property tax. These registries are often out of sync or contain errors and outdated information. The analysis of tax practice confirms that in the case of late updating of data in the registers, tax authorities quite often send messages to non-existent owners, which is contrary to the provisions of p. 266.7 of Art. 266 Tax Code of Ukraine.

Purpose of research is to analyze the problems of property tax collection in the context of the digitalization of tax administration and propose ways to solve them using the example of land fees.

Analysis of recent researches and publications. Many researchers were concerned with the problems of paying taxes on property, for example, I.E. Krynytskyi, O.O. Koval, V.I. Prots, V. Demyanishyn and others. As for digitalization of tax administration, it is worth mentioning the works of O.O. Dmytryk, Yu. AT. Kostenko, A.S. Kolisnyk, A.M. Kotenka, N.A. Maryniv, A. AND. Podolska, V.O. Ryadinska, K.O. Tokareva, O.M. Chudak et al. However, in view of the permanent development of the field of property tax administration in the context of the introduction of digital services, relevant issues that require an urgent solution are on the agenda.

Article's main body. Currently, there is a rather controversial practice in Ukraine with the calculation of land tax. According to Art. 286.1 of the PKU, the integration of electronic systems, which is possible due to the digitalization of tax administration, on the one hand, allows tax authorities to automatically receive data, for example, from the State Land Cadastre. This means that thanks to digital platforms, the administration of the land tax becomes faster, because we have: (1) the ability to automatically form tax messages-decisions, (2) quite prompt exchange of information between registers, (3) convenient access of taxpayers to their data through electronic offices. However, in practice, we have numerous dis-

crepancies between the information obtained from the State Land Cadastre, the State Register of Real Property Rights and the data displayed in the Tax Block ITS. In addition, there is a lack or unreliability of information in the State Register of Real Property Rights and the State Land Cadastre; lack of proper processing of information by controlling bodies; lack of integration of information contained in state registers, and on which conclusions of payers and control bodies are based on the presence or absence of an object of land tax taxation. The above and other factors result in the erroneous assessment of property tax liabilities and the emergence of numerous tax cases.

Conclusions and prospects for the development. Based on the analysis of numerous court decisions, the urgent need to amend the legislation regarding various aspects affecting the definition of property tax elements has been substantiated. The optimal steps in the context of the digitalization of tax administration will be the creation and implementation of certain digital algorithms in the work of control bodies and state authorities concerning: (1) regular and mandatory updating of information in registers in accordance with changes in ownership, (2) provision of automatic exchange data between registers, integration of data from numerous registers, (3) automated verification of information that is the basis for determining tax liabilities of taxpayers.

Keywords: tax administration, information exchange, digitization, registers, property tax, land tax, litigation.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Бабарицький О. В. Деякі проблеми справляння податку на майно в контексті цифровізації податкового адміністрування (на прикладі плати за землю). *Право та інновації*. 2024. № 3 (47). С. 177–186.