

- незалежне консультаційне забезпечення.

Реалізація таких заходів надає можливість підприємцям до само-реалізації. Також підприємства зможуть підвищити свої можливості та рівень до рівня розвинених країн.

Державі треба звернути увагу на мале підприємництво, адже воно є однією з найпоширеніших й ефективних форм господарювання. Такий вид підприємства дозволить підвищити показники економічного розвитку.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Гобир І. Б., Мельник М. І. Державна підтримка розвитку малого підприємства в Україні в кризових умовах. *Агросвіт*. 2015. № 10.
2. Урядовий портал : Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/minekonomroztviku-stvorilo-ofis-rozvitku-malogo-ta-serednogo-pidpriyemnictva>
3. Тищенко О. П. Державне управління регіональним розвитком в умовах регіоналізації. *Економіка: теорія та практика*. 2013. № 1. С. 59–67.

## ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ЗЕМЛЮ ЩОДО ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК, РОЗТАШОВАНИХ НА ТИМЧАСОВО ОКУПОВАНІЙ ТЕРИТОРІЇ

**Котенко Артем Михайлович,**  
*кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри фінансового права  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого*

The publication on the example of land tax examines some of the problems associated with the payment of taxes and fees by payers whose place of residence (location) is the temporarily occupied territory of Ukraine or the objects of taxation of which are located on such territory. Analyzed the Laws of Ukraine No. 1797-VIII dated December 21, 2016 and No. 1989-VIII dated March 23, 2017, and focused on the need to comply with tax legislation regulations in terms of the stability of tax relations, non-discrimination. It was stated that the principles of stability and non-discrimination are one of the fundamental principles of tax

legislation, which should ensure legal certainty of tax regulation. In practice, the implementation of these principles has considerable difficulties due to the practice of lawmaking.

**Keywords:** tax, land tax, land plot, located in the temporarily occupied territory.

В публикации на примере налога на землю рассмотрены некоторые проблемы, связанные с уплатой налогов и сборов плательщиками, местом проживания (местом нахождения) которых является временно оккупированная территория Украины или объекты налогообложения которых находятся на такой территории. Проанализированы Законы Украины № 1797-VIII от 21.12.2016 года и № 1989-VIII от 23.03.2017 года и акцентировано внимание на необходимости соблюдения предписаний налогового законодательства в части стабильности регулирования налоговых отношений, недопущения дискриминации. Констатировано, что принципы стабильности и недопущения дискриминации являются одними из фундаментальных основ налогового законодательства, которые должны обеспечивать правовую определенность налогового регулирования. На практике же реализация этих принципов имеет значительные трудности, обусловленные практикой законотворчества.

**Ключевые слова:** налог, налог на землю, земельный участок, размещенный на временно оккупированной территории.

Особливості справляння податків і зборів на період проведення антитерористичної операції (з 14 квітня 2014 року) для платників податків, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є тимчасово окупована територія встановлено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» № 1797-VIII, яким доповнено підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі – Закон України № 1797-VIII) [1]. Незважаючи на те, що цей закон було прийнято ще 21 грудня 2016 року сьогодні актуалізується проблема, пов'язана із сплатою податку на землю, а також поверненням надміру сплачених грошових зобов'язань з плати за землю, яка розташована на тимчасово окупованій території.

Так, Законом України № 1797-VIII встановлено: «не нараховується та не сплачується плата за землю (земельний податок та орендна

плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) за земельні ділянки, які розташовані на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів, що розташовані на лінії зіткнення та перебувають у власності та/або користуванні, у тому числі на умовах оренди, фізичних або юридичних осіб, у період з 14 квітня 2014 року до 31 грудня року, в якому завершено антитерористичну операцію. Нараховані та сплачені за період проведення антитерористичної операції суми плати за землю відповідно до статей 269-289 Податкового кодексу України вважаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями та підлягають поверненню». Як вбачається, цією нормою передбачалося звільнення від сплати плати за землю, яка розташована на тимчасово окупованій території [1]. Виходячи із системного аналізу Законом України № 1797-VIII і пункту 30.9 статті 30 Податкового кодексу України [2], яким встановлено, що податкова пільга надається шляхом, зокрема, звільнення від сплати податку та збору, можна зробити наступний висновок: за своєю правовою природою звільнення від плати за землю відповідно до статей 269-289 Податкового кодексу України за земельні ділянки, розташовані на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів на лінії зіткнення, та/або території проведення антитерористичної операції, є податковою пільгою.

Показово, що Закон України № 1797-VIII, яким платників було звільнено від сплати плати за землю стосовно розглядуваних територій, був прийнятий 21 грудня 2016 року, а набрав чинності 01.01.2017 року. На наш погляд, у даному випадку можна констатувати порушення принципу стабільності, передбаченого статтею 4 Податкового кодексу України. Позначимо, що застосування принципу стабільності, як однієї із засад податкового законодавства, полягає в тому, що цілий пласт відносин із оподаткування є відносинами щодо адміністрування податків та зборів. Йдеться про відносини щодо контролю, обліку і звітності, взаємодії із контролюючими органами, притягнення до відповідальності тощо.

У ст. 92 Конституції України визначається обов'язок встановлення виключно законом системи оподаткування, податків і зборів [3]. Водночас системне тлумачення позначеної норми у взаємозв'язку із

положеннями Податкового кодексу України дозволяє констатувати, що система оподаткування – це не простий набір податків і зборів, що справляються в державі. Це також сукупність процедур із сплати податків і зборів, обліку платників податків та об'єктів оподаткування, процедур, що забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків і зборів, а також притягнення до відповідальності, оскарження рішень контролюючих органів, перенесення строків сплати податків, повернення помилково та надміру сплачених грошових зобов'язань.

Однак, є і певна особливість: заборона зміни протягом бюджетного року податків і зборів. Вбачається, що сам податок, тобто сукупність його елементів, без процедур контролю, оскарження, обміну інформації тощо не є повним. Фактично, встановлений податок передбачає можливість контролю за його сплатою, притягнення платника до відповідальності, наприклад, за несплату, а також можливість оскаржити рішення контролюючого органу, пов'язане із відповідним податком. Повна характеристика податку передбачає як визначення сукупності його елементів, так і процедури адміністрування податку. Отже, внесення змін до цих процедур протягом бюджетного року повинно бути заборонене.

Для підтвердження нашої позиції звернемося до практики Верховного Суду, який, аналізуючи дотримання принципу стабільності при запровадженні за три дні до нового бюджетного періоду транспортного податку, зазначив, що такий порядок встановлення податку суперечить принципу стабільності [4]. Зокрема, колегією суддів Верховного Суду у постанові від 18.01.2018 року по справі № 804/1241/17 зазначено: «Статтею 4 ПК України визначено основні засади податкового законодавства України. Одним із принципів податкового законодавства України є принцип стабільності, відповідно до якого зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Колегія суддів погоджується з висновками судів попередніх інстанції про те, що визначення позивачу по-

даткового зобов'язання з транспортного податку з фізичних осіб у 2015 році є протиправним та таким, що суперечить принципу стабільності, визначеному статтею 4 ПК України» [4]. Як бачимо, Верховний Суд фактично тлумачив принцип стабільності виходячи не тільки із формального змісту норми підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, а із сутності принципу, яка вочевидь закладається. Таким чином, сплата податків – це передбачуваний процес, до якого будь-який платник повинен підготуватися.

Повертаючись до аналізу Закон України № 1797-VIII, можна констатувати, що його положення свідчать про зворотну дію закону у часі, адже пільга зі сплати плати за землю розповсюджена на відносини, що виникли раніше. Відповідно до ст. 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Водночас, на наше переконання, оскільки пільга не є відповідальністю особи, то і зворотна дія у часі не може бути передбачена у Законі України № 1797-VIII. Тож про порушення принципу стабільності годі і згадувати. Однак, враховуючи, що положення платника через надання пільги не погіршується, а навпаки, навіть покращується, то і допущені порушення не є такими «кричущими». Складно уявити ситуацію, коли платник за наявності пільги не буде нею користуватися. Отже, надання Законом України № 1797-VIII податкових пільг із плати за землю можна кваліфікувати як порушення принципу стабільності.

Як ми зазначали, окрім наданої пільги Законом України № 1797-VIII передбачалося, що нараховані та сплачені за період проведення антитерористичної операції (з 14 квітня 2014 року) суми плати за землю відповідно до ст. 269-289 Податкового кодексу України вважаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями та підлягають поверненню. Це положення слід розглядати як процедуру реалізації податкової пільги.

При цьому пунктом 38 підр. 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у редакції Закону України № 1797-VIII) не визначалися особливості повернення надміру сплачених грошових зобов'язань. Отже, повернення надміру сплачених

грошових зобов'язань повинно було здійснюватися за загальним порядком, що передбачений ст. 43 Податкового кодексу України.

Згодом 23 березня 2017 року Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні»» №1989-VIII [5] (далі – Закон України №1989-VIII) п. 38 підр. 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України було викладено в новій редакції. У підсумку підп. 38.7 п. 38 підр. 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України має такий зміст: нараховані та сплачені за період проведення антитерористичної операції суми плати за землю відповідно до статей 269-289 Податкового кодексу України за земельні ділянки, розташовані на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів на лінії зіткнення, та/або території проведення антитерористичної операції, не підлягають поверненню на поточний рахунок платника податку, не спрямовуються на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших податків, зборів, не повертаються у готівковій формі за чеком у разі відсутності у платника податків рахунка в банку.

Отже, плата за землю відповідно до статей 269-289 Податкового кодексу України, що сплачувалась протягом періоду з 14 квітня 2014 року за земельні ділянки, розташовані на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів на лінії зіткнення, та/або території проведення антитерористичної операції, більше не визнаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями, а тому і не підлягають поверненню. Таким чином, Законом України № 1989-VIII було позбавлено платника податків права на повернення надміру сплачених грошових зобов'язань (плата за землю) за період проведення антитерористичної операції. Оскільки можливість повернення сплачених сум плати за землю є процедурою застосування податкової пільги, то позбавлення такої можливості можна визначати як дискримінацію.

Платників, що мають ділянки на тимчасово окупованій території вочевидь можна поділити на дві групи. Ті, які за весь час проведення

антитерористичної операції сплачували плату за землю і ті, які цього не робили. При цьому, ті, хто сплачував і не встиг скористатися пільгою шляхом повернення плати за землю, було дискримінаційно позбавлено грошей. Ті платники, хто до прийняття Закону України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII всупереч положенням Податкового кодексу України не сплачували плату за землю, опинилися у більш вигідних умовах. Несплачені гроші залишилися у розпорядженні такого платника і надали можливість використовувати ці гроші в операційній діяльності. Разом із тим, виходячи із визначення принципу недопущення дискримінації у ст.4 Податкового кодексу України, тут дискримінація платника не відбулася. Хоча фактично дискримінація допущена. Тобто, під дискримінацією слід розуміти будь-які привілеї чи обмеження, що не мають під собою обґрунтованих підстав. Дискримінація при податково-правовому регулюванні є встановлення іншого правового регулювання для платників чи групи платників, що не мають суттєвих відмінностей.

Закон України № 1989-VIII було прийнято 23.03.2017 року, набрав він чинності 15.04.2017 року (публікація у Голосі України від 14.04.2017 року № 69). Прикінцевими положеннями Закону України від 23.03.2017 року № 1989-VIII передбачається застосування положень цього Закону, починаючи з 1 січня 2017 року. Знову ж таки передбачена зворотна дія закону у часі, що заборонено ст. 58 Конституції України. З точки зору принципу стабільності, застосування положень Закону України від 23.03.2017 року № 1989-VIII до відносин, що виникли до його прийняття є порушенням. Відбувається фактична зміна пільги протягом бюджетного року.

Підсумовуючи викладене зазначимо, що встановлення особливостей справляння податків і зборів на період проведення антитерористичної операції для платників податків, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є тимчасово окупована територія, які визначені у підрозділі 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, відбувалося без дотримання принципів податкового законодавства, зокрема, принципу стабільності і недискримінації. Очевидно, що принципи стабільності та недопущення дискримінації є одними із фундаментальних засад податкового законодавства,

які повинні забезпечувати рівність платників податків, якість законодавства та правову визначеність податкового регулювання. На практиці ж реалізація цих принципів має значні труднощі, зумовлені практикою законотворчості. У підсумку при сплаті податків виникає низка проблем.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#n2>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Конституція України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
4. Постанова Верховного суду від 18.01.2018 року по справі № 804/1241/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71692929>.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні»: Закон України від 23.03.2017 р. № 1989-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1989-19#n55>.

## АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЗЛОВЖИВАННЯ СУБ'ЄКТИВНИМИ ПРАВАМИ АКЦІОНЕРАМИ

**Пустовіт Аліна Вікторівна,**  
*студентка 4 курсу, 6 групи  
слідчо-криміналістичного інституту  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого*

The scientific report is devoted to the study of the problem of abuse of subjective rights by shareholders. In particular, the author has considered the concept of abuse of corporate rights, economic and legal means of ensuring the protection of shareholders' rights and responsibility in shareholder legal relations.