

Новели правового регулювання

земельного податку із земель залізничного транспорту за Податковим кодексом України



М. М. Бахуринська

кандидат юридичних наук, асистент кафедри
трудового, земельного і екологічного права
юридичного факультету Київського національного
університету імені Тараса Шевченка

У статті розглядаються нові правові підходи сплати земельного податку із земель залізничного транспорту, що запроваджені чинним податковим законодавством України, порядок та особливості його справляння.

Ключові слова: підприємства залізничного транспорту, земельний податок, сплата за землю, землі ділянки залізничного транспорту, пільгові умови.

В статье рассматриваются новые подходы оплаты земельного налога с земель железнодорожного транспорта, которые приняты новым налоговым законодательством Украины, порядок и особенности его оплаты.

Ключевые слова: предприятия железнодорожного транспорта, земельный налог, оплата земли, земли участка железнодорожного транспорта, льготные условия.

The article examines new legal approaches of inpayment of land-tax are examined from earth of railway transport, that input of Ukraine a current tax legislation, order and features of his production.

Keywords: Enterprises of railway transport, land-tax, inpayment are for earth, earth of area of railway transport, favourable terms.

В умовах державних перетворень сьогодення та прийняття нового податкового законодавства важливого значення набуває питання визначення пільгового правового режиму сплати земельного податку із землі залізничного транспорту.

Зважаючи на стратегічне соціальне значення залізничного транспорту, ми ставимо перед собою завдання провести аналіз новел чинного законодавства в контексті сплати земельного податку із земель залізничного транспорту, оскільки податкові пільги є ефективним засобом державного регулювання суб'єктів господарювання, які відіграють у державі важливу соціальну функцію.

Підприємства залізничного транспорту є значними землекористувачами, яким відводяться великі за розміром масиви землі, що охоплюють земельні ділянки не тільки під залізничним полотном, а й для розміщення станцій з усіма будівлями і спорудами енергетичного, локомотивного, вагонного, колійного, вантажного і пасажирського господарства, сигналізації та зв'язку, водопостачання, каналізації, під захисними та укріплювальними насадженнями, службовими, культурно-побутовими будівлями та іншими спорудами, необхідними для забезпечення роботи залізничного транспорту.

Зважаючи на стратегічне значення та соціально-економічний аспект діяльності залізниці, для державних підприємств залізничного транспорту з моменту впровадження земельного податку згідно з Законом України «Про плату за землю» (далі – Закон) був встановлений пільговий правовий режим нарахування та сплати вказаного податку.

Так, згідно з частиною 10 статті 7 Закону [1], який втратив чинність у зв'язку з введенням в дію Податкового кодексу України, податок за земельні ділянки населених пунктів, надані для залізниць, справлявся у розмірі 25 відсотків суми земельного податку, обчисленого на загальних підставах (1 відсоток від нормативно-грошової оцінки землі).

Відповідно до статті 8 Закону, податок за земельні ділянки за межами населених пунктів, надані для залізничного транспорту, справлявся у розмірі 0,02 відсотка від грошової оцінки одиниці площі ріллі по області. В той час як за загальним правилом земельний податок за землі за межами населених пунктів складав 5 відсотків від грошової оцінки одиниці площі ріллі по області.

Однак використовуючи недосконалість та колізії земельного законодавства України, органи місцевого самоврядування та органи державної податкової служби прагнули різними способами збільшити податкове навантаження на підприємства залізничного транспорту в частині сплати останніми земельного податку. Так, вищеназвані органи обґрунтовували необхідність збільшення податкового навантаження зі сплати земельного податку. На їх думку, оскільки більшість підприємств залізничного транспорту здійснює діяльність, безпосередньо не пов'язану з перевезенням пасажирів та вантажів у визначеному регіоні транспортної мережі, і при цьому надані їм земельні ділянки віднесено до інших категорій, що не належать до категорії земель залізничного транспорту, то при оподаткуванні земель, наданих промисловим підприємствам залізничного транспорту, підприємствам автомобільного транспор-

ту, спеціалізованим підприємствам залізничного транспорту, та земельних ділянок під іншими об'єктами (службові, культурно-побутові приміщення та споруди тощо), які також не віднесено до земель залізничного транспорту, що перебувають у межах населених пунктів, не може застосовуватися пільгова ставка земельного податку [2].

З огляду на зазначене вище органи державної податкової служби та місцевого самоврядування при визначенні цільового призначення земель виходили не із правостановлюючих документів, в яких всі землі, надані залізницям, віднесені до категорії земель залізничного транспорту, а із облікових даних різноманітної земельно-кадастрової документації, посиляючись при цьому на ст. 13 чинного на той час Закону, відповідно до якої підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Відповідно до статті 196 Земельного кодексу України [3], складовою частиною земельно-кадастрової документації є технічна документація з грошової оцінки земельних ділянок, яка відповідно до ст. 23 Закону України «Про оцінку земель» [4] затверджується відповідними сільськими, селищними, міськими радами (у межах населених пунктів) та районними радами (поза межами населених пунктів).

З посиланням на технічну документацію з грошової оцінки земель, органи державної податкової служби робили висновок, що для цілей оподаткування землі залізничного транспорту розподіляються на землі залізниці під магістральними коліями, по яких здійснюються залізничні перевезення (під залізничним полотном, інженерними та штучними спорудами, обладнанням, лінійно-колійними та іншими технологічними будівлями, пристро-

ями залізничної сигналізації, енергетики та зв'язку, лініями електропостачання, спорудами, які забезпечують експлуатацію залізничних колій у смугі відведення залізниць), землі підрозділів залізниць, що прилягають до залізничного полотна і входять до смуги відведення залізниць, та інші землі підприємств, що обслуговують залізницю (житловий фонд, об'єкти соціально-культурної сфери, адміністративні будівлі та інші споруди). Такий розподіл земель залізничного транспорту здійснювався на підставі Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. №1531 [5], відповідно до п. 21 якої визначення вартості земельних ділянок багатофункціонального використання може здійснюватися шляхом виділення окремих частин за функцією їх використання (якщо вони так представлені на ринку). Тобто в межах однієї категорії земель, в нашому випадку земель залізничного транспорту, виділялись дві підкатегорії за їх функціональним призначенням: землі, що безпосередньо пов'язані з залізничними перевезеннями, та інші землі, надані залізницям.

Органи місцевого самоврядування використовували такий поділ за функціональним призначенням земель для визначення нормативної грошової оцінки шляхом застосування до підкатегорії інших земель, що надані залізницям, підвищеного коефіцієнту, що збільшував їх грошову оцінку, й відповідно, збільшував базу нарахування земельного податку.

Водночас органи державної податкової служби використовували вищезазначений розподіл земельних ділянок, наданих залізницям, для визначення ставки оподаткування, вказуючи

на те, що земельні ділянки, які безпосередньо не пов'язані з перевезенням пасажирів та вантажів, на яких розташовані адміністративні будівлі, будівлі житлового фонду, службові приміщення, приміщення культурно-побутового характеру, мають оподатковуватися за загальною ставкою для земель населених пунктів – 1 відсоток від нормативної грошової оцінки.

При цьому така позиція прямо суперечила положенням ч. 10 ст. 7 Закону, в якій застосування пільгової ставки (0,25 відсотків від нормативної грошової оцінки) пов'язувалось з належністю земельних ділянок до залізниці без будь-якого впливу функціонального призначення того чи іншого об'єкта, що розташований на зазначеній земельній ділянці.

Вказана правова позиція, як правило, підтримувалась судами України, які скасовували необґрунтовані рішення органів державної податкової служби про донарахування земельного податку за загальною ставкою, при цьому суди виходили з того, що всі землі, якими користується залізниця, відносяться до земель залізничного транспорту (Ухвала Вищого адміністративного суду України від 4 червня 2009 р. [6]).

Зазначена вище колізія між Законом України «Про плату за землю» та правозастосовною практикою органів державної податкової служби мала бути усунута в межах систематизації податкового законодавства, результатом якої стало прийняття Податкового кодексу України від 2.12.2010 р. [7].

При прийнятті Податкового кодексу України законодавець став на бік органів державної податкової служби, посиливши фіскальну функцію відповідних правових норм.

Відповідно до частини 4 статті 276 Податкового кодексу України, пода-

ток за земельні ділянки (в межах населених пунктів), надані для залізниць в межах смуг відведення, справляється у розмірі 25 відсотків податку, обчисленого на загальних підставах.

Відповідно до частини 2 статті 278 Податкового кодексу України, ставка податку за земельні ділянки, надані для залізничного транспорту в межах смуг відведення, встановлюється у розмірі 0,02 відсотка від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Обмеживши дію пільгового режиму земель залізничного транспорту смугами відведення, законодавець тим самим створив ґрунт для виникнення нових колізійних питань під час застосування їх на практиці.

Відповідно до частин 3-5 статті 6 Закону України «Про залізничний транспорт», для забезпечення у межах смуги відведення нормальної експлуатації залізничних колій, ліній електропостачання та зв'язку, інших пристроїв та об'єктів залізничного транспорту загального користування, а також у місцях, де є небезпека зсувів, обвалів, розмивів, селей, снігозанесень та інших небезпечних впливів, встановлюються охоронні зони.

Охоронні зони – ділянки землі, прилеглі до земель залізничного транспорту загального користування і необхідні для забезпечення збереження, міцності та стійкості споруд, пристроїв та інших об'єктів залізничного транспорту. На землях охоронних зон залізничного транспорту забороняється діяльність, яка може спричинити перешкоди для нормального та безпечного використання цього виду транспорту.

Порядок встановлення таких зон, їх розміри і режим користування визначаються Кабінетом Міністрів Украї-

ни. Але до цього часу останній не встановив ні смуг відведення залізниць, ні охоронних зон об'єктів залізничного транспорту. А тому до прийняття Кабінетом Міністрів України відповідної постанови застосовуються норми відводу земель для залізниць СРСР, затверджені постановою Держбуду СРСР від 19 грудня 1974 р. № 247. Норми встановлюють ширину смуг земель, які відводяться для залізниць колії 1520 мм загальної мережі і колії 1520 і 750 мм зовнішніх під'їзних шляхів промислових сільськогосподарських і лісозаготівельних підприємств. Ширина смуг відведення визначається залежно від висоти насипу для залізниць колії 1520 мм і 750 мм. Розміри та внутрішня структура земельних ділянок площадних об'єктів залізничного транспорту визначається відповідно до проектної документації [8].

Таким чином, згідно з чинним законодавством України розміри смуг відведення залізниць та охоронних зон у їх складі не визначені, не вказуються вони окремо і в державних актах на постійне користування земельними ділянками. Тому порядок розрахунку земельного податку за землі залізничного транспорту значно ускладниться, що створить передумови для виникнення численних правових колізій та судових спорів.

Не узгоджуються новели Податкового кодексу України і із нещодавно прийнятим Наказом Державного комітету України із земельних ресурсів «Про затвердження Класифікації видів цільового призначення земель» від 23 липня 2010 року №548, який набув чинності 15 лютого 2011 р. [9]. Зазначений підзаконний нормативний акт в межах законодавчо затверджених категорій земель з метою використання органами державної влади та місцевого само-

врядування для ведення обліку земель та формування звітності із земельних ресурсів визначив поділ земель на окремі види цільового призначення земель, які характеризуються власним правовим режимом, екосистемними функціями, видом господарської (економічної) діяльності, типами забудови, типами особливо цінних об'єктів.

У межах категорії «землі транспорту» було виокремлено два види цільового призначення земель, що можуть надаватися підприємствам залізничного транспорту:

землі для розміщення та експлуатації будівель і споруд залізничного транспорту (код 12.12.01), що кореспондується з розд. 60 «Наземний транспорт» Класифікації видів економічної діяльності [10];

землі для розміщення та експлуатації будівель та споруд додаткових транспортних послуг та допоміжних операцій (код 12.12.08), що кореспондується з розд. 63 «Допоміжні транспортні послуги» Класифікації видів економічної діяльності.

При цьому ні в Класифікації видів цільового призначення земель, ні в Класифікації видів економічної діяльності не використовується термін «смуги відведення земель залізничного транспорту». Навпаки різні елементи смуг відведення, визначених в чч. 3-5 ст. 6 Закону України «Про залізничний транспорт», можуть бути віднесені до різних видів цільового призначення земель. Так, землі під залізничними коліями (клас КВЕД 60.1) відносяться до земель для розміщення та експлуатації будівель і споруд залізничного транспорту (код 12.12.01), а землі під лініями енергопостачання (підклас КВЕД 63.21.1), які включаються до смуг відведення залізниць, відносяться до земель для розміщення

та експлуатації будівель та споруд додаткових транспортних послуг та допоміжних операцій (код 12.12.08).

Наслідком такої неузгодженості разом із встановленим ч. 5 ст. 20 Земельного кодексу України правом землекористувача самостійно змінювати вид використання земельної ділянки стане постійне виникнення конфліктних та спірних ситуацій щодо порядку нарахування та сплати земельного податку з земель залізничного транспорту.

Підсумовуючи зазначене вище, приходимо до висновку, що при вирішенні питання про застосування пільгової ставки земельного податку та від-

несення конкретних земельних ділянок до земель залізничного транспорту визначальною має бути реєстрація правовстановлюючих документів (державних актів на право постійного користування) із певним цільовим призначенням земельної ділянки. У випадку необхідності зміни податкового навантаження на підприємства залізничного транспорту зі сплати земельного податку законодавець повинен використовувати механізм зміни ставки податку, а невстановлення різних ставок для окремих видів цільового призначення земель, наданих підприємствам залізничного транспорту.

Література

1. Закон України «Про плату за землю» від 03.07.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 38. – Ст. 560.
2. Вісник податкової служби України. – К., 2004. – № 42(324). – С. 54 – 56.
3. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 3. – Ст. 27.
4. Закон України «Про оцінку землі» від 11.12.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 229.
5. Методика експортної грошової оцінки земельних ділянок затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. №1531 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 42. – Ст. 1941.
6. Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2010. – №2.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. / Голос України. – 2010. – 4 груд. – № 229-230.
8. Мірошниченко А. М., Марусенко Р. І. Науково-практичний коментар Земельного кодексу України. – К.: Правова єдність, 2009. – С. 181.
9. Наказ Державного комітету України із земельних ресурсів «Про затвердження Класифікації видів цільового призначення земель» від 23.07.2010 р. №548.
10. Наказ Держстандарту України «Про затвердження класифікації видів економічної діяльності» від 22.10.1996 р. №441.