



РІШЕННЯ В АДМІНІСТРАТИВНИХ СПРАВАХ *

Договір оренди землі є цивільно-правовим, а отже, йому притаманні такі ознаки, як свобода договору, обов'язковість його виконання сторонами тощо. Суб'єкт владних повноважень, який не є учасником договору, не може здійснювати владні управлінські функції шляхом втручання у відносини сторін договору, але має право контролювати належність виконання договору та відповідність його умов чинному законодавству України, зокрема стежити, щоб такі умови не суперечили інтересам суспільства. Якщо ж договір пов'язаний зі сплатою податків і, на думку суб'єкта владних повноважень, спрямований на ухилення від їх сплати, останній, за допомогою адміністративних заходів, уповноважений відновити публічний порядок.

Зміна розміру земельного податку згідно із Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» є підставою для перегляду встановленого розміру орендної плати шляхом внесення відповідних змін до договору оренди землі його учасниками і не тягне автоматичну зміну умов договору щодо розміру орендної плати, а отже, відповідного донарахування державною податковою інспекцією суми податкового зобов'язання з орендної плати із застосуванням штрафних санкцій за податковими повідомленнями-рішеннями

ПОСТАНОВА¹

Іменем України

11 червня 2013 р. колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, розглянувши у відкритому судовому засіданні справу за позовом приватно-орендного сільськогосподарського підприємства «Відродження» (далі — Підприємство) до Кременчуцької об'єднаної державної податкової інспекції Полтавської області Державної податкової служби України (далі — ДПП) про скасування податкових повідомлень-рішень, **в с т а н о в и л а:**

У червні 2011 р. Підприємство звернулося до суду з позовом, у якому просило скасувати податкові повідомлення-рішення від 29 жовтня 2010 р. №№ 0000382301/0/3540, 0000392301/0/3541 та 0000222200/0/3542 (далі — податкові повідомлення-рішення) на суму 5 тис. 277 грн 30 коп., 21 тис. 100 грн 53 коп. та 130 тис. 840 грн 65 коп. відповідно.

На обґрунтування позовних вимог позивач послався на те, що орендну плату за земельні ділянки він сплачував відповідно до умов укладених із сільськими радами договорів, які протягом

періоду, що перевірявся відповідачем, були чинні та не змінювалися, тому підстав для збільшення розміру орендної плати у позивача не було, через що податкове зобов'язання з орендної плати податковий орган визначив неправомірно.

На обґрунтування позовних вимог про протиправність визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток іноземних юридичних осіб позивач послався на те, що оподаткування господарських операцій з фірмою *GSI International*, яка є резидентом США, суперечить Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал (ратифікована Законом від 26 травня 1995 р. № 180/95-ВР), оскільки зазначена Конвенція передбачає оподаткування резидента США в країні свого резидентства.

Полтавський окружний адміністративний суд постановою від 11 жовтня 2011 р., залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду від 17 січня 2012 р., у задоволенні позову відмовив.

Суд першої інстанції, з висновком якого погодився й апеляційний суд, мотивував своє рішення

* Публікується товний текст судового рішення із незначними редакційними правками.

¹ Постанова Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України від 11 червня 2013 р. у справі № 21-166а13.

тим, що орендна плата — це форма податку на землю, справляння плати за землю є сферою регулювання податкового законодавства, збільшення мінімального розміру орендної плати за землю відбулося не у зв'язку з волевиявленням сторін договору, а у зв'язку зі зміною ставки податку відповідно до закону, то необхідність сплати земельного податку в новому розмірі виникла у позивача незалежно від внесення змін до договорів оренди.

Вищий адміністративний суд України постановою від 19 липня 2012 р. скасував рішення судів попередніх інстанцій в частині відмови у задоволенні позову щодо скасування податкових повідомлень-рішень від 29 жовтня 2010 р. № 0000382301/0/3540 і № 0000392301/0/3541; у цій частині позов задовольнив: зазначені податкові повідомлення-рішення скасував.

Скасовуючи рішення судів попередніх інстанцій та задовольняючи позов, касаційний суд дійшов висновку, що зміна розміру земельного податку згідно із Законом від 3 червня 2008 р. № 309-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (далі — Закон № 309-VI) є підставою для перегляду встановленого розміру орендної плати шляхом внесення відповідних змін до договору оренди землі його учасниками, однак не тягне автоматичного підвищення розміру орендної плати, встановленого в договорі оренди.

У заяві про перегляд Верховним Судом України постанови Вищого адміністративного суду України від 19 липня 2012 р. з підстави, передбаченої п. 1 ч. 1 ст. 237 КАС, ДПІ просила зазначену вище постанову суду касаційної інстанції скасувати та направити справу на новий розгляд до цього ж суду.

На обґрунтування мотивів перегляду судового рішення ДПІ послалася на неоднакове застосування судом касаційної інстанції ч. 4 ст. 21 Закону від 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV «Про оренду землі» (далі — Закон № 161-XIV) зі змінами, внесеними Законом № 309-VI, а також додала копію ухвали Вищого адміністративного суду України від 11 липня 2012 р. (справа № К/9991/80742/11), яка, на думку заявника, підтверджує неоднакове застосування касаційним судом одних і тих самих норм матеріального права у подібних правовідносинах. Зі змісту зазначеної ухвали вбачається, що касаційний суд у подібних правовідносинах дійшов такого висновку: посилення позивача на те, що зміна умов договору оренди земельної ділянки щодо розміру орендної плати може здійснюватись лише за згодою сторін, є необґрунтованими,

а орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності належить до загальнодержавних податків і зборів, порядок нарахування та сплати якої регламентований положеннями спеціальних законів. З огляду на це положення договору оренди земельної ділянки, які суперечать вказаним законам, застосовуватися не можуть.

Колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України вважає, що заява ДПІ про перегляд оскаржуваного рішення Вищого адміністративного суду України не підлягає задоволенню з огляду на таке.

Суб'єктами права власності на землю відповідно до п. «б» ст. 80 ЗК є, зокрема, територіальні громади, які реалізують це право безпосередньо або через органи місцевого самоврядування, — на землі комунальної власності.

Відповідно до частин 1 та 2 ст. 83 ЗК² землі, які належать на праві власності територіальним громадам сіл, селищ, міст, є комунальною власністю. У комунальній власності перебувають усі землі в межах населених пунктів, крім земель приватної та державної власності, а також земельні ділянки за їх межами, на яких розташовані об'єкти комунальної власності.

До повноважень сільських, селищних, міських рад у галузі земельних відносин на території сіл, селищ, міст належить, зокрема, надання земельних ділянок у користування із земель комунальної власності відповідно до цього Кодексу (п. «в» ст. 12 ЗК).

Згідно зі ст. 2 Закону від 3 липня 1992 р. № 2535-XII «Про плату за землю»³ (далі — Закон № 2535-XII) використання землі в Україні є платним. Плата за землю справляється у вигляді земельного податку або орендної плати, що визначається залежно від грошової оцінки земель. За земельні ділянки, надані в оренду, справляється орендна плата.

Граничний розмір орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, встановлений Законом № 161-XIV, та є обов'язковим при укладанні відповідних договорів.

Відповідно до ч. 1 ст. 21 цього ж Закону орендна плата — це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Підставою нарахування земельного податку відповідно до ст. 13 Закону № 2535-XII є дані державного земельного кадастру, а орендної плати за земельну ділянку, яка перебуває у державній або

² Частина 2 зазначеної статті у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин.

³ Закон втратив чинність на підставі Податкового кодексу України.

комунальній власності, — договір оренди такої земельної ділянки.

За ч. 4 ст. 21 Закону № 161-XIV зі змінами, внесеними Законом № 309-VI, річна орендна плата за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, надходить до відповідних бюджетів, розподіляється і використовується відповідно до закону і не може бути меншою: для земель сільськогосподарського призначення — розміру земельного податку, що встановлюється Законом «Про плату за землю»; для інших категорій земель — трикратного розміру земельного податку, що встановлюється Законом «Про плату за землю».

Водночас, відповідно до п. 13 Типового договору оренди землі, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2004 р. № 220, редакція якого також викладена в пункті розд. «Орендна плата» договорів оренди землі, укладених позивачем із селищною радою, передбачено перегляд розміру орендної плати у разі, зокрема, зміни розмірів земельного податку, підвищення цін, тарифів, у тому числі внаслідок інфляції.

Згідно із п. 8 ч. 1 ст. 14 Закону від 25 червня 1991 р. № 1251-XII «Про систему оподаткування»⁴ до загальнодержавних належать такі податки і збори (обов'язкові платежі), як плата за землю (земельний податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності).

Приписами ст. 21 Закону № 161-XIV та ст. 8 Закону № 2535-XII законодавець передбачив внесення змін до розміру орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності.

Статтею 30 Закону № 161-XIV встановлено, що зміна умов договору оренди землі здійснюється за взаємною згодою сторін. У разі недотримання згоди щодо зміни умов договору оренди землі спір вирішується в судовому порядку.

При цьому ст. 654 ЦК передбачено, що зміна договору вчиняється в такій самій формі, що й договір, що змінюється, якщо інше не встановлено договором або законом чи не впливає зі звичаїв ділового обороту.

Разом із тим слід зауважити, що органи державної податкової служби відповідно до ст. 2 Закону від 4 грудня 1990 р. № 509-XII «Про державну податкову службу в Україні»⁵ були наділені повноваженнями зі здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до

бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством, проте ініціативою вносити зміни до договорів оренди землі згідно із приписами статей 12, 80, 83 ЗК, статей 21, 30 Закону № 161-XIV наділена одна зі сторін цих договорів, якою у справі, що розглядається, є селищна рада — орган місцевого самоврядування, через яку відповідною територіальною громадою реалізовано право власності на передані в оренду земельні ділянки, що знаходяться у комунальній власності.

Договір оренди землі є цивільно-правовим, а отже, йому притаманні такі ознаки, як свобода договору, обов'язковість його виконання сторонами тощо. Суб'єкт владних повноважень, який не є учасником договору, не може здійснювати владні управлінські функції шляхом втручання у відносини сторін договору, але має право контролювати належність виконання договору та відповідність його умов чинному законодавству України, зокрема стежити, щоб такі умови не суперечили інтересам суспільства. Якщо ж договір пов'язаний зі сплатою податків і, на думку суб'єкта владних повноважень, спрямований на ухилення від їх сплати, останній, за допомогою адміністративних заходів, уповноважений відновити публічний порядок.

Таким чином, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України погоджується з висновком Вищого адміністративного суду України про те, що хоча зміна розміру земельного податку згідно із Законом № 309-VI є підставою для перегляду встановленого розміру орендної плати шляхом внесення відповідних змін до договору оренди землі його учасниками, зазначене не тягне автоматичну зміну умов договору щодо розміру орендної плати, а отже, відповідного донорахування ДПП суми податкового зобов'язання з орендної плати із застосуванням штрафних санкцій за податковими повідомленнями-рішеннями.

Відповідно до ч. 1 ст. 244 КАС Верховий Суд України відмовляє в задоволенні заяви, якщо обставини, які стали підставою для перегляду справи, не підтвердилися.

Ураховуючи наведене та керуючись статтями 241, 242, 244 КАС, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України **п о с т а н о в и л а**:

У задоволенні заяви ДПП відмовити.

Постанова є остаточною і оскарженню не підлягає, крім випадку, встановленого п. 2 ч. 1 ст. 237 КАС.

⁴Закон втратив чинність на підставі Податкового кодексу України.

⁵Закон втратив чинність на підставі Закону від 5 липня 2012 р. № 5083-VI.