

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2023.1.16>

Л. М. Чемерис

помічник судді
Харківського апеляційного суду

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ З ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ ФІЗИЧНОЮ ОСОБОЮ – ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ

Досліджено зміст поняття «виконання податкового обов'язку» за нормами податкового законодавства та на розсуд науковців. Констатовано, що податковий обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки у платника податку виникає з моменту отримання податкового повідомлення-рішення від контролюючого органу. Встановлено, що податковий обов'язок з цього податку включає не усі складові, зазначені у п. 36.1, ст. 36 ПК України, – як обов'язок обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку.

Констатовано, що податкове законодавство передбачає звільнення від відповідальності платника податку – фізичну особу за несвоєчасність виконання податкового обов'язку, зокрема й за цим податком, якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) податкове повідомлення-рішення у законодавством встановленні строки. Вказано за яких умов документи вважаються врученими належним чином та звільнення платника податку від відповідальності якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) податкове повідомлення-рішення у законодавством встановленні строки.

Доведено, що для виникнення податкового обов'язку за цим податком принциповим моментом – є факт отримання податкового повідомлення-рішення останнім. Досліджено судову практику за цим питанням.

Зроблено висновок, що велику роль у виконанні платником податків свого податкового обов'язку відіграє працівник поштового зв'язку на якого покладено обов'язок вручати поштові повідомлення лише за пред'явленням адресатом документа, що посвідчує особу, що буде доказом отримання податкового повідомлення – рішення.

Встановлено, про наявність у платника податків суміжних обов'язків, як то: повідомлення контролюючих органів про зміну місця проживання фізичної особи – підприємця; подання до контролюючих органів документів пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування, як то звіт за формою № 20-ОПП з інформацією про власні та орендовані будівлі та споруди.

Доведено, що введення в Україні воєнного стану внесло корективи у виконання податкового обов'язку платником податків, зокрема це може бути пов'язано із режимом примусового відчуження майна та його переходу у власність держави. Поставлено питання необхідності врегулювання порядку надання інформації контролюючим органам у разі здійснення такого відчуження.

Ключові слова: податковий обов'язок, платник податку, податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, виконання податкового обов'язку, контролюючий орган, фізична особа.

Постановка завдання. За підрахунками Світового банку, вартість відбудови України та її економіки станом на 1 вересня 2022 року сягає близько 349 мільярдів доларів США. За понад шість місяців від початку вторгнення Росії Україна зазнала

широкомасштабних руйнувань. Наслідки вторгнення відчуватимуться упродовж кількох поколінь, адже було порушено розвиток людського потенціалу, знищено культурну спадщину, а позитивна траєкторія розвитку економіки й рівня бідності

змінилася на негативну. Прямі збитки, завдані у першу чергу житловому комплексу, транспорту, торгівлі та промисловості України, сягають 97 мільярдів доларів США. Тоді як збитки, спричинені порушенням економічних потоків та ланцюгів виробництва, оцінюються у 252 мільярди доларів. Дані дослідження підкреслюють масштаби викликів, з якими Україна стикається, намагаючись відновити свою економіку [1]. Податки завжди були основним джерелом наповнення як державного так і місцевих бюджетів, саме від стабільності та своєчасності їх надходжень буде залежати відновлення нашої економіки.

Велику роль у формуванні фінансової основи місцевих бюджетів відіграють майнові податки, зокрема податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки. Проте, за часів агресії багато об'єктів інфраструктури також було зруйновано, що унеможлиблює повноту виконання платниками податків свого обов'язку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам, щодо визначення сутності адміністрування податків та зборів присвячували свої роботи вітчизняні та зарубіжні фахівці у сфері фінансового права зокрема: Ю. О. Аністратенко, Л. К. Воронової, О. О. Дмитрик, Л. М. Касьяненко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, В. О. Рядінська, Н. Ю. Пришва, Т. О. Проценко, М. О. Перепелиця, О. В. Покатаєва, Л. А. Савченко, О. В. Солдатенко та ін.

Питанню виконання податкового обов'язку присвятили праці: О. О. Ємельянова, П. М. Дуравкін, Н. Ю. Онищук, І. Л. Самсін, А. О. Храбрив, Н. С. Хатнюк. Зокрема, Н. С. Хатнюк у наукових пошуках досліджувала динамічність виконання податкового обов'язку як окремого процесу, що має низку взаємопов'язаних стадій [2]. О. В. Покатаєвою уточнено підстави виникнення обов'язку та доведено його динамічність, зумовлену змінами майнового становища платника податків та наданням податкових пільг [3]. Проте, умови сьогодення (збройна агресія російської федерації, економіка у постковідному синдромі) вимагають подальшого дослідження особливостей виконання

податкового обов'язку, зокрема за майновими податками, які є основним джерелом наповнення місцевих бюджетів.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до п. 36.1, ст. 36 ПК України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством [4].

У п. 36.2, ст. 36 ПК України вказано, що податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором [4].

Відповідно до п. 38.1, ст. 38 ПК України, виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [4]. Під податковим зобов'язанням слід розуміти суму коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету в порядку та строки, визначені податковим законодавством (пп. 14.1.156, п. 14.1, ст. 14 ПК України [4]).

Науковці мають різні думки з приводу змісту поняття «виконання податкового обов'язку».

Так, Н. С. Хатнюк зазначає, що «виконання податкового обов'язку платника податків становить динамічний процес, що має низку взаємопов'язаних стадій: виконання обов'язку податкового обліку, виконання обов'язку подання податкової звітності до контролюючого органу, виконання обов'язку щодо сплати податків [2, с. 51]. Це твердження зроблено на підставі аналізу норм п. 36.1, ст. 36 ПК України, і ми повністю підтримуємо думку науковця.

О. В. Покатаєва вказує, що не достатньо лише закріплення на законодавчому рівні підстав сплати податків для виникнення у платника податкового обов'язку, тому як, для його виникнення необхідно ще наявність об'єкта оподаткування (купівля рухомого чи не рухомого майна, отримання прибутку або доходу тощо) [3, с. 14]. Тому, можливо зробити висновки, що податковий обов'язок виникає в момент появи об'єкта оподаткування, у фізичних осіб це може бути:

– отримання доходу;

– ввезення на митну територію України товарів у супроводжуваному багажу в межах, понад законодавчо встановлених для безоплатного ввезення;

– ввезення на митну територію України підакцизних товарів в обсягах, що перевищують законодавчо встановлені обсяги;

– здійснення збору дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів, грибів в обсягах, що перевищують максимально встановлені норми;

– набуття права власності на об'єкт не житлової нерухомості (земельну ділянку, будівлю, споруду).

Н. С. Хатнюк акцентує увагу, що: « ... Залежно від об'єкта оподаткування платник сплачує податки лише за його наявності. Так, платниками податку на нерухоме майно є платники, які володіють таким майном на праві приватної власності або його орендують (платники орендної плати за землю). Залежно від наявності або відсутності отриманих послуг, наприклад, платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці або особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк та ін. [2, с. 50].

Право власності на будівлю чи споруду фізична особа може набути на законних підставах, зокрема із правочинів (ч. 1, ст. 328 ЦК України [5]).

Відповідно до ч. 1, ст. 657 ЦК України договори купівлі-продажу земельної ділянки, житлового будинку (квартири) або іншого нерухомого майна укладається у письмовій формі і підлягають обов'язковому нотаріальному посвідченню [5].

Речові права та їх обтяження на земельні ділянки, а також на об'єкти нерухомого майна, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких неможливе без їх знецінення та зміни призначення, зокрема: житлові будинки, будівлі, споруди, квартири, нежитлові приміщення підлягають обов'язковій державній реєстрації (ч. 1, ст. 5 Закону [6]).

Підставою для такої реєстрації є:

– укладеного договору, предметом якого є нерухоме майно;

– отримання свідоцтва на право власності на частку у спільному майні подружжя у разі смерті одного з них;;

– отримання свідоцтва про право на спадщину;

– отримання свідоцтва про право власності, виданого органом приватизації у державному та комунальному житловому фонді;

– видання рішення про закріплення нерухомого майна на праві оперативного управління чи господарського відання;

– отримання державного акта на право приватної власності на землю, виданих до 1 січня 2013 року;

– набуття законної сили судового щодо набуття, зміни або припинення права власності на нерухоме майно;

– видання заповіту, яким встановлено сервітут на нерухоме майно;

– видання рішення власника майна про передачу об'єкта нерухомого майна з державної у комунальну власність чи навпаки, або ж з приватної у державну чи комунальну власність (ч. 1, ст. 27 Закону [6]).

Право власності на майно за договором, який підлягає нотаріальному посвідченню, виникає у набувача лише з моменту такого посвідчення. Якщо договір про відчуження майна підлягає державній реєстрації, то право власності у набувача виникає з моменту такої реєстрації.

При проведенні державної реєстрації права власності на об'єкт нерухомого майна кожному індивідуально визначеному об'єкту присвоюється реєстраційний номер, який є єдиним та неповторним на всій території України і залишається незмінним протягом усього часу існування такого об'єкта (ч. 1, ст. 15 Закону [6]).

На органи державної реєстрації прав на нерухоме майно, а також на органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, покладається обов'язок щокварталу у 15-денний строк після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки фізичними особами, за місцем розташування такого об'єкта нерухомого майна (пп. 266.7.4, п. 266.7, ст. 266 ПК України [4]). Саме ці дані і є підставою для нарахування податку.

Зокрема на Міністерство юстиції покладено обов'язок подання до Державної фіскальної служби інформацію про об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичних осіб, у тому числі й нерезидентів, із зазначенням прізвища, імені та по батькові фізичної особи, реєстраційного номера облікової картки платника податків або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки), розміру частки у праві спільної власності, підстави виникнення права власності та дати державної реєстрації такого права власності [7].

Податковий обов'язок у платника податку за цим податком виникає з моменту отримання податкового повідомлення-рішення від контролюючого органу. Адже, обчислення суми податку з об'єкта житлової та не житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості у такому порядку (пп. 266.7.1, п. 266.7, ст. 266 ПК України [4]).

Податок за звітний рік має бути сплаченим фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення (пп. 266.10.1, п. 266.10, ст. 266 ПК України [4]).

Отже, якщо говорити про податковий обов'язок з податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки у фізичної особи – платника податку, то він включає не усі складові, що зазначені у п. 36.1, ст. 36 ПК України, – як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством [4].

У даному випадку обов'язок обчислити податок покладено на контролюючі органи. На платника податку покладено обов'язок сплатити у чітко встановлені строки (протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення, в якому контролюючі органи мають вказати: інформацію про адресу місцезнаходження об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості, його площу, ставки та надані фізичним особам пільги зі сплати податку).

Більш того, у пп. 266.10.2, п. 266.10, ст. 266 ПК України передбачено звільнення від відповідальності платника податку – фізичну особу за несвоєчасність виконання податкового обов'язку зі сплати податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) податкове повідомлення-рішення у законодавством встановленні строки.

Документи вважаються врученими належним чином, якщо вони надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків чи його представнику (п. 42.2, ст. 42 ПК України [4]).

Податковою адресою платника податків – фізичної особи вважається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі. Законодавство вказує на те, що платник податків – фізична особа може мати одночасно не більше однієї податкової адреси (п. 45.1, ст. 45 ПК України [4]). Тоді як, п. 6, ст. 29 ЦК України вказує на право фізичної особи мати кілька місць проживань [5]. Тобто, платник податків – фізична особа зобов'язаний самостійно визначити свою податкову адресу.

Продовження цієї норми міститься й у п. 54.5, ст. 54 ПК України, де вказано, що у разі розрахунку суми грошового зобов'язання контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання [4].

Проте, якщо пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення-рішення у зв'язку з незнаходження фактичного місця його розташування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, податкове повідомлення-рішення вважається врученим платнику податків у день, зазначений поштою в повідомленні про вручення [4; 8].

Отже, для виникнення податкового обов'язку за цим податком принциповим моментом – є факт отримання податкового повідомлення-рішення останнім.

Судова практика має однозначну позицію з цього приводу. Так, судді вважають, що обов'язково має бути наявність особистого підпису одержувача поштового відправлення (платника податку), адже за відсутності задокументованого факту відмови від одержання кореспонденції це свідчить про невручення документа [9].

Судді вважають (посилаючись на Правила надання послуг поштового зв'язку [10]), що податкові повідомлення-рішення не можуть належати до поштових відправлень з позначкою «вручити особисто», адресовані фізичним особам, а також рекомендовані листи з позначкою «судова повістка», адресовані посадовим особам підприємств, установ, організацій, або за місцем роботи фізичних осіб, потребують підпису одержувача на бланку повідомлення про вручення поштового відправлення [9].

Так, відповідно до п. 100, 101, 105, 106 Правил надання послуг поштового зв'язку, поштові відправлення з позначкою «Вручити особисто», адресовані фізичним особам, підлягають врученню особисто адресатам або особам, уповноваженим ними на це. У разі коли адресата неможливо повідомити про надходження реєстрованого поштового відправлення за номером телефону, зазначеним відправником у поштовій адресі, до його абонентської поштової скриньки вкладається повідомлення про надходження такого поштового відправлення [10].

Одержання такого реєстрованого поштового відправлення здійснюється лише за умови пред'явлення документів, що підтверджують громадянство України, посвідчують особу чи її спеціальний статус. У разі отримання рекомендованого поштового відправлення одержувач власноруч зазначає прізвище та ставить свій підпис в книзі. У разі отримання інших реєстрованих поштових відправлень одержувач заповнює відповідний бланк повідомлення: зазначає найменування, серію та номер пред'явленого документа, дату одержання та ставить свій підпис [10].

Під час вручення фізичній особі реєстрованого поштового відправлення з повідомленням про вручення працівник поштового зв'язку на підставі пред'явле-

ного одержувачем документа, що посвідчує особу, зазначає на бланку повідомлення про вручення його прізвище. На бланку повідомлення з позначкою «Вручити особисто» одержувач розписується та зазначає прізвище та ініціали або ім'я та прізвище [10].

Принциповим моментом – є наявність на бланку повідомлення про вручення прізвища платника податку або ж його представника, що буде свідчати про вручення податкового повідомлення-рішення.

Позиція Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду по справі № 520/3945/19 від 18 лютого 2020 р., адміністративним провадженням № К/9901/23674/19, що податкове повідомлення-рішення не належить до категорії поштового відправлення з позначками «вручити особисто» та «судова повістка», тому особистий підпис одержувача не є обов'язковим, а достатнім підтвердженням є лише зазначення прізвища особи, яка одержала (тобто була адресатом – платником податку) [9].

Аналогічна позиція Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду по справі № 639/4278/16-а за адміністративним провадженням №К/9901/321/17 від 13 березня 2019 року [11].

Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду: Постановою від 01 жовтня 2019 року по справі № 640/21350/18 за адміністративним провадженням №К/9901/16490/19 вважає, що не дивлячись на те, що податкове повідомлення-рішення вважається врученим платнику податків у день, зазначений поштою в повідомленні про вручення із зазначенням причини невручення (у зв'язку з відсутністю знаходження фактичного місця місцезнаходження платника податків або з інших причин), повернення листа на адресу відповідача (до контролюючого органу) без вручення без вручення з відміткою на конверті «За закінченням терміну зберігання» не розкриває справжні причини, з яких рекомендований лист не був вручений адресату, та не свідчить про відмову адресата отримати лист [12].

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у своїй

Ухвалі від 08 липня 2021 року по справі № 160/2579/21 за адміністративним провадженням № К/9901/23074/21, також, вказує, що відмітка на конверті щодо причини повернення «за закінченням терміну зберігання» не є достатнім доказом інформування платника податків [13].

Тому, ми можемо зробити висновок, що велику роль у виконанні платником податків свого податкового обов'язку відіграє працівник поштового зв'язку на якого покладено п. 106 «Правил надання послуг поштового зв'язку» обов'язок вручати поштові повідомлення лише за пред'явленням адресатом документа, що посвідчує особу, це буде доказом того, що дійсно платник податку отримав податкове повідомлення – рішення.

Крім того, Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у своїй Постанові від 24 січня 2019 року по справі № 826/14361/16 за адміністративним провадженням № К/9901/31654/18 зазначає, що для встановлення факту направлення (вручення) фізичній особі податкового повідомлення-рішення, підлягають дослідженню:

- відповідність адреси одержувача у поштовому відправленні місцю проживання або останньому відомому місцезнаходженню фізичної особи;

- повідомлення про вручення рекомендованого поштового відправлення, в якому зазначено дату вручення або причини невручення;

- відповідність дати відправлення на корінці податкового повідомлення-рішення дати, зазначеній у повідомленні про вручення рекомендованого поштового відправлення тощо [14].

Хоча, у даному випадку можна говорити про суміжні обов'язки платника податку, окрім тих, що зазначені у п. 36.1, ст. 36 ПК України (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору), і такими обов'язками можуть бути:

- повідомлення контролюючих органів про зміну місця проживання фізичної особи – підприємця (про що вказано у пп. 16.1.11, п.16.1, ст. 16 ПК України). Так, у разі проведення державної реєстрації зміни місця проживання платника податків, внаслідок якої змінюється адмі-

ністративно-територіальна одиниця та контролюючий орган, в якому платник податків перебуває на обліку мають бути вчинені процедури зняття його з обліку та взяття на облік в іншому територіальному відділенні контролюючого органу. Цей платник податків, зобов'язаний подати до контролюючого органу за новим місцезнаходженням заяву у десятиденний строк від дня реєстрації зміни місця проживання, у протилежному випадку, такий платник податку несе відповідальність у вигляді накладення штрафу у розмірі 340 гривень (п. 66.3, ст. 66 та п. 117.1, ст. 117 ПК України [4]). Крім того, виконання цього суміжного податкового обов'язку звільняють платника податку від виконання вимог, що були вказані у податковому повідомленні-рішенні, надісланому йому контролюючим органом за попередньою податковою адресою, якщо платник податку його не отримав.

- подавати до контролюючих органів документи пов'язані із визначенням об'єктів оподаткування та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів (п. 16.1.5, п. 16.1, ст. 16 ПК України). Такими документами можуть бути для фізичної особи – підприємця звіт за формою № 20-ОПП, в якому він зобов'язаний надати інформацію про всі об'єкти оподаткування, що є власними, орендованими або переданими в оренду, зокрема це стосується земельних ділянок, будівель і споруд.

Хотілося б зазначити, що введення в Україні воєнного стану з 24 лютого 2022 року ввело певні корективи у виконання податкового обов'язку платником податків.

Так, в Указі Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» вказано, що тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, можуть обмежуватися окремі конституційні права і свободи людини і громадянина, передбачені статтями 30–34, 38, 39, 41–44, 53 Конституції України [15]. Зокрема у п. 4, ч. 1, ст. 8 ЗУ «Про правовий режим воєнного стану» уточнюється, що військово командування разом із військовими адміністраціями можуть запроваджувати та здійснювати примусове відчуження

майна, що перебуває у приватній власності фізичних осіб та видавати про це відповідні документи [16].

До речі, у ст. 41 Конституції вказано, що: « ... кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, та не може бути протиправно позбавлений цього права. Примусове відчуження об'єктів права приватної власності може бути застосоване лише як виняток з мотивів суспільної необхідності за умови попереднього і повного відшкодування їх вартості. Дозволяється подовження строку компенсації вартості майна в умовах воєнного стану» [17].

Про примусове відчуження майна обов'язково складається акт, в якому зазначається:

- назва військового командування та органу, що погодив рішення про примусове відчуження;

- відомості про власника майна: для фізичних осіб – прізвище, ім'я, по батькові, постійне місце проживання та ідентифікаційний номер;

- відомості про документ, що встановлює право власності на майно;

- опис майна, достатній для його ідентифікації (для нерухомого майна – відомості про місцезнаходження (для рухомого майна – відомості про реєстраційний номер транспортного засобу, марку, модель, номер шасі, рік випуску та інші реєстраційні дані (ст. 7 Закону [18])).

Підписання такого акту, надалі, буде підставою для компенсації вартості примусово відчуженого майна.

Режим примусового відчуження майна – передбачає позбавлення власника права власності на індивідуально визначене майно, яке, переходить у власність держави для використання в умовах воєнного стану за умови попереднього або наступного повного відшкодування його вартості (п. 1, ч. 1, ст. 1 Закону [18]).

Принциповим моментом набуття статусу платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – є факт володіння об'єктом житлової та/або нежитлової нерухомості. Право державної власності на майно виникає з дати підписання акта приймання-передачі майна (ч. 5, ст. 6 Закону [17]). Отже, саме з цієї

дати у платника податку скасовується право власності.

У ч. 1, ст. 22 «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» визначено обов'язок громадян надавати під час мобілізації будівлі, споруди, транспортні засоби та інше майно, власниками яких вони є, Збройним Силам України, іншим військовим формуванням з наступним відшкодуванням державою їх вартості [19].

Враховуючи те, що рішення про примусове відчуження майна в умовах правового режиму надзвичайного стану приймає військове командування, погоджено з обласною, міською державною адміністрацією або виконавчим органом відповідної місцевої ради (ст. 4 Закону [18]), виникає питання порядку надання інформації контролюючим органам з приводу зміни власника враховуючи те, що саме на контролюючий орган покладено обов'язок нарахування сум податків, які підлягають перерахуванню до бюджету шляхом надіслання за податковою адресою платника податку до 1 липня року базового податкового періоду податкового повідомлення-рішення.

Так, обов'язок подання інформації про об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості із зазначенням адреси і типу нерухомого майна, його реєстраційного номера, загальної та житлової площі; у тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичних осіб покладено на Міністерство юстиції [8].

Отже, можна зробити висновки, що військове командування не буде надавати інформацію контролюючим органам з приводу підписання акта приймання-передачі майна, що є підставою для переходу права власності до іншого власника, бо такий акт не підлягає занесенню до державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Вважаємо, що для більш швидкого обміну інформацією з приводу переходу права власності примусово відчуженого майна доцільно внести зміни до п. 70.16, ст. 70 ПК України де зобов'язати військове командування надавати до контролюючих органів з приводу такого майна.

70.16. Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти подають

безоплатно в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, контролюючим органам за своїм місцезнаходженням або централізовано в електронному вигляді , зокрема:

70.16.9 військове командування з приводу примусово відчуженого майна, що перебуває у приватній або комунальній власності для потреб держави в умовах правового режиму воєнного стану щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця.

Висновки. За результатами дослідження встановлено, що податковий обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки у платника податку виникає з моменту отримання податкового повідомлення-рішення від контролюючого органу. Виявлено, що податковий обов'язок з цього податку включає не усі складові, зазначені у п. 36.1, ст. 36 ПК України, – як обов'язок обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку.

Доведено, що для виникнення податкового обов'язку за цим податком принциповим моментом – є факт отримання податкового повідомлення-рішення останнім.

Зроблено висновок, що велику роль у виконанні платником податків свого податкового обов'язку відіграє працівник поштового зв'язку на якого покладено обов'язок вручати поштове повідомлення лише за пред'явленням адресатом документа, що посвідчує особу, що буде доказом отримання податкового повідомлення – рішення.

Встановлено, про наявність у платника податків суміжних обов'язків, як то: повідомлення контролюючих органів про зміну місця проживання фізичної особи – підприємця; подання до контролюючих органів документів пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування, як то звіт за формою № 20-ОПП з інформацією про власні та орендовані будівлі та споруди.

Доведено, що введення в Україні воєнного стану внесло корективи у виконання податкового обов'язку платником податків, зокрема це може бути пов'язано із режимом примусового відчуження майна та його переходу у власність держави. Поставлено питання необхідності вре-

гулювання порядку надання інформації контролюючим органам у разі здійснення такого відчуження. Враховуючи те, що рішення про примусове відчуження майна в умовах правового режиму надзвичайного стану приймає військове командування, запропоновано покласти обов'язок щодо надання інформації контролюючим органам з приводу підписання акта приймання-передачі майна, що є підставою для переходу права власності до іншого власника, на військове командування шляхом внесення змін до п. 70.16, ст. 70 ПК України.

Список використаної літератури:

1. Салліван А., Ржеутська Л. Як війна вплинула на економіку України. URL: <https://www.dw.com/uk/ak-vijna-vplivula-na-ekonomiku-ukraini/a-63093916>
2. Хатнюк Н. С. Податковий обов'язок платника податків та держава: правовий взаємозв'язок. *Наукові праці МАУП. Серія : Юридичні науки*. 2016. Вип. 4. С. 45–53. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npmaurup_2016_4_8.
3. Покатаєва О.В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні. Запоріжжя : КПУ, 2011. 300 с.
4. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Цивільний кодекс України : Закон від 16 січня 2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
6. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон від 1 липня 2004 р., № 1952-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15#top>
7. Про затвердження Порядку подання органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та органами, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Постанова від 31 травня 2012 р. № 476 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2012-%D0%BF#n9>
8. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків :

- Наказ 28.12.2015 р., № 1204 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text>
9. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду: Постанова від 18 лютого 2020 р., по справі № 520/3945/19 за адміністративним провадженням № К/9901/23674/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87683061>
10. Про затвердження Правил надання послуг поштового зв'язку: Постанова від 5 березня 2009 р. № 270 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/270-2009-%D0%BF#Text>
11. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду : Постанова від 13 березня 2019 року по справі № 639/4278/16-а за адміністративним провадженням № К/9901/321/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80481068>
12. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду : Постанова від 01 жовтня 2019 року по справі № 640/21350/18 за адміністративним провадженням № К/9901/16490/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84676336>
13. Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду : Ухвала від 08 липня 2021 року по справі № 160/2579/21 за адміністративним провадженням № К/9901/23074/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98245035>
14. Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду: Постанова від 24 січня 2019 року по справі №826/14361/16 за адміністративним провадженням №К/9901/31654/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79409372>
15. Про введення воєнного стану в Україні: Указ від 24 лютого 2022 р., № 2102-IX / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#n2>
16. Про правовий режим воєнного стану : Закон від 12 травня 2015 р., № 389-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#n29>
17. Конституція України: Закон від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
18. Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану : Закон від 17 травня 2012 р., № 4765-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4765-17#Text>
19. Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію : Закон від 21 жовтня 1993 р., № 3543-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3543-12#Text>

Chemeris L. Features of fulfillment of the tax obligation for the tax on real estate different from a land plot by a natural person – tax payer

The content of the concept of "fulfilment of tax obligations" according to the norms of tax legislation and at the discretion of scientists was studied. It was established that the tax payer's tax obligation to pay tax on real estate other than a plot of land arises from the moment of receiving a tax notification-decision from the controlling body. It was established that the tax liability from this tax does not include all the components specified in Clause 36.1, Art. 36 of the Criminal Code of Ukraine, as an obligation to calculate, declare and/or pay the tax amount.

It has been established that the tax legislation provides for the exemption from liability of the tax payer – a natural person for late fulfillment of the tax obligation, in particular for this tax, if the controlling body did not send (did not deliver) a tax notice-decision within the time limit established by the law. It is specified under which conditions the documents are considered to have been duly served and the tax payer is released from liability if the controlling body has not sent (did not deliver) the tax notice-decision within the time limit set by the law.

It has been proven that for the emergence of a tax liability for this tax, the fact of receiving a tax notification-decision by the last person is a fundamental moment. The judicial practice on this issue has been studied.

It was concluded that a major role in the taxpayer's fulfillment of his tax obligation is played by the postal worker, who is entrusted with the duty to deliver the postal message only upon presentation by the addressee of an identity document, which will be proof of receipt of the tax notification – decision.

It has been established that the taxpayer has related obligations, such as: notification of the controlling authorities about the change of residence of an individual entrepreneur; submission of documents related to the definition of taxation objects to the regulatory authorities, such as a report on form No. 20-OPP with information on owned and leased buildings and structures.

It is proven that the introduction of martial law in Ukraine made adjustments to the fulfillment of tax obligations by the taxpayer, in particular, this may be related to the regime of forced alienation of property and its transfer to state ownership. The question of the need to regulate the procedure for providing information to controlling bodies in the event of such alienation was raised.

Key words: *tax liability, tax payer, tax on real property other than land, fulfillment of tax liability, control body, natural person.*