

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.3.13>**О. В. Мащенко**доктор юридичних наук, професор,  
перший проректор Класичного приватного університету**Д. С. Пужай-Черета**аспірант кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права  
Класичного приватного університету

## ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ ЗІ СПЛАТИ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВОДИ У ПЕРІОД ДІЇ ВОЄННОГО СТАНУ

*В процесі написання статті встановлено важливість справляння рентних платежів. Зазначено, що для цілей оподаткування розрізняють два види водокористування: загальне використання водних ресурсів та спеціальне використання водних ресурсів.*

*Досліджено особливості виконання податкового обов'язку платником податків з рентної плати за спеціальне використання води та встановлено, що принциповим моментом для виникнення податкового обов'язку у платника податків – є одержання дозволу на спеціальне водокористування, яким встановлюються ліміт забору та використання води; ліміт скидання забруднюючих речовин.*

*Констатовано наявність норми законодавства, яка зобов'язує за відсутності у платника податків вимірювальних приладів фактично використаного об'єму води, за можливості їх встановлення, справляння рентної плати у двократному розмірі. Але доведено відсутність норми, яка б сприяла оцінці такої можливості, зокрема й стосовно суб'єкта оцінки.*

*Встановлено, що введення воєнного стану в Україні сприяло прийняттю норм, які пом'якшували умови оподаткування. Проте, у Податковому кодексі України відсутні норми, які передбачають особливості виконання податкового обов'язку платником податків з рентної плати, які стосуються не нарахування, несплати рентної плати суб'єктом господарювання – взятих на облік за місцем розміщення об'єктів оподаткування на територіях, на яких ведуться бойові дії, або на територіях, що є тимчасово окупованими Російською Федерацією.*

*Встановлено, якщо платник податків не може виконати свій податковий обов'язок із подання та сплати рентної плати, зокрема й за спеціальне використання води, то він зобов'язаний подати заяву про відсутність такої можливості разом з переліком копій документів, інформації, які підтверджують таку неможливість. Встановлено, що надана можливість платникові податків подання й інших документів для доведення неможливості виконання податкового обов'язку може викликати проблеми у правозастосуванні. Виявлено, що серед переліку документів, які може надати платник податків – відсутні ті, які б підтвердили його неможливість виконати податковий обов'язок із подання податкової звітності.*

**Ключові слова:** рентна плата за спеціальне використання води, платник податків, податковий обов'язок, спеціальне водокористування.

**Постановка завдання.** Для України, як і для багатьох інших країн світу, важливою є проблема збереження та раціонального використання природно-ресурсного потенціалу. Один із шляхів її розв'язання – регулювання процесів природокористування із застосуванням податкових важелів. Податковий інструментарій дає змогу вилучати частину природно-ресурсної ренти для фінансування потреб відтворення природних

ресурсів та наповнення державного та місцевого бюджету [1, с. 5-6].

Рентні платежі мають багато важливих переваг, серед яких: їх економічна та екологічна ефективність, можливість збільшення бюджетних надходжень та прозорість справляння. Крім того, рентні платежі, у розрізі їх видів, успішно використовуються для вирішення широкого кола екологічних питань, включаючи утилізацію відходів, забруднення

водних об'єктів та атмосферного повітря, відновлення земельних ресурсів.

Недостатність дослідження у сфері справляння рентних платежів може негативно позначитися на подальших взаємовідносинах між платниками податків та контролюючими органами, тому виявлення недоліків та протиріч у чинному податковому законодавстві стосовно їх справляння – є важливим аргументом своєчасності та повноти надходжень до бюджетів усіх рівнів.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питанню виконання податкового обов'язку присвятили праці: О. О. Ємельянова, П. М. Дуравкін, М. П. Кучерявенко, О. В. Покатаєва, Н. Ю. Онищук, І. Л. Самсін, А. О. Храбрив, Н. С. Хатнюк.

Справляння рентних платежів стало предметом дослідження вчених економістів, зокрема: О. С. Скопова досліджувала основні етапи розвитку платності природокористування в Україні, довела, що свою компенсаційну роль екологічні платежі не виконують [2]. В. А. Голян, І. І. Андрощук у своїх роботах розкрили зміст рентної плати за користування надрами, запропонували напрями вдосконалення стягнення та розподілу рентної плати за рахунок поглиблення диференціації ставок, посилення стимулюючої ролі рентного регулювання надрокористування [3]. О. А. Захарчук довела, що підвищення фіскального навантаження на природокористування буде сприяти підвищенню його ефективності та раціоналізації, при цьому фіскальний тиск має посилюватися не тільки на суб'єктів господарювання, які займаються експлуатацією природних ресурсів, але і на споживачів [4].

Юридичні аспекти справляння збору (рентної плати) за спеціальне використання води стали предметом наукових інтересів О. В. Покатаєвої, яка у своїх роботах: конкретизувала коло платників, запропонувала законодавчо закріпити перелік видів водокористування, за які не справляється цей збір (рентна плата). Рекомендувала переглянути порядок надання пільг та виключити з числа об'єктів оподаткування фактичний обсяг води, що використовується для промивання засолених земель сільськогосподарського призначення [5, с. 20-21]. Проте, на сьогодні, сучасні виклики, пов'язані з тимчасовою окупацією територій деяких населених пунктів, проведенням активних бойових дій вимагають подальшого дослідження питання виконання податкового обов'язку, зокрема й стосовно справляння рентної плати.

**Виклад основного матеріалу.** Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України (далі – ПК України) та законами з питань митної справи (п. 36.1, ст. 36 ПК України [6]).

Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими податкове законодавство пов'язує сплату ним податку (п. 37.2, ст. 37 ПК України [6]). У нашому випадку такими обставинами може вважатися встановлення факту використання води суб'єктами господарювання (юридичними особами, їх філіями, відділеннями, представництвами незалежно від форми власності, а також фізичними особами – підприємцями), або передачі вторинним водокористувачам.

Водокористувачі можуть бути первинними (які мають власні водозабірні споруди і відповідне обладнання для забору води, а також отримують воду з каналів зрошувальних і осушувальних систем, водосховищ, ставків) і вторинними (які не мають власних водозабірних споруд, отримують воду з водозабірних споруд первинних водокористувачів та скидають стічні води у системи таких первинних на підставі договору про водопостачання без отримання дозволу на спеціальне водокористування) (ст. 42 ВК України [7]).

Для цілей оподаткування розрізняють два види водокористування:

- загальне використання водних ресурсів;
- спеціальне використання водних ресурсів, яке, у свою чергу, поділяється на: водокористування для потреб гідроенергетики; водного транспорту; для потреб рибництва та розведення інших живих ресурсів.

Ст. 30 Водного кодексу України (далі – ВК України) встановила правові основи справляння збору за спеціальне водокористування для цілей стимулювання раціонального використання й охорони вод та відтворення водних ресурсів, який включає: рентну плату за спеціальне використання води та екологічний податок за скиди забруднювальних речовин у водні об'єкти.

Спеціальним водокористуванням вважається забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів. Спеці-

альне водокористування може здійснюватися юридичними та фізичними особами – підприємцями для задоволення питних потреб населення, а також для господарсько-побутових, лікувальних, оздоровчих, сільськогосподарських, промислових, транспортних та інших державних і громадських потреб (ст. 48 ВК України [7]) і лише на підставі дозволу, який видаються територіальними органами центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері розвитку водного господарства (ст. 49 ВК України [7]).

У абз.11, ст. 44 ВК України серед обов'язків водокористувачів вказано – своєчасно сплачувати збори за спеціальне водокористування [7].

Принциповим моментом для виникнення податкового обов'язку у платника податків (юридичної особи, або фізичної особи – підприємця) – є одержання дозволу на спеціальне водокористування, адже рентна плата може справлятися лише у разі спеціального використання води (пп. 251.1.4, п. 251.1, ст. 251 ПК України), що може здійснюватися лише на підставі дозволу (стосується первинних водокористувачів).

Для одержання дозволу юридична або фізична особа – підприємець має звертається до Управління охорони земельних та водних ресурсів територіальних органів виконавчої влади, із заявою, до якої додаються: обґрунтування потреби у воді з помісячним нормативним розрахунком водокористування і водовідведення; опис та схема місць забору води та скиду зворотних вод; нормативи гранично допустимого скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти із зворотними водами; затвержені індивідуальні технологічні нормативи використання питної води (для підприємств та організацій житлово-комунального господарства); копія правовстановлюючих документів на водні об'єкти (для орендарів водних об'єктів) (ст. 49 ВК України [7]).

Для отримання дозволу обов'язковим – є надання нормативного розрахунку водокористування і водовідведення (тобто, обґрунтування потреби у воді) в якому має бути вказано: мету водокористування; наявність та характеристика устаткування для обліку використання води; тип та продуктивність водозабірної споруди, її відношення до населеного пункту та водного об'єкта річки/басейну або водокористувача, із системи водопостачання (водовідведення) якого отримано воду). Окремо вказується обсяг використання води на власні потреби, у тому

числі: на питні і санітарно-гігієнічні на виробничі й інші; обсяги передачі води населенню вторинним водокористувачам [8].

У дозволі на спеціальне водокористування встановлюються ліміт забору води, ліміт використання води та ліміт скидання забруднюючих речовин (ст. 49 ВК України [2]). Цей ліміт безпосередньо буде впливати на обсяг податкового зобов'язання з рентної плати за спеціальне використання води. Адже, рентна плата обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої) водних об'єктів, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування лімітів використання води із застосуванням ставок рентної плати та коригуючих коефіцієнтів (пп. 255.11.2, п. 255.11, ст. 255 ПК України [6]).

За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води рентна плата має справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання (пп. 255.11.15, п. 255.11, ст. 255 ПК України). А у разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту рентна плата обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт з урахуванням ставок та коефіцієнтів (пп. 255.11.13, п. 255.11, ст. 255 ПК України [6]).

Проте, у пп. 255.11.10, п. 255.11, ст. 255 ПК України вказано, що за відсутності вимірювальних приладів фактично використаного об'єму води водокористувачем, якщо можливість їх встановлення існує, рентна плата сплачується у двократному розмірі. Але виникає питання щодо оцінки можливості встановлення таких приладів, хто саме буде здійснювати таку оцінку, та що буде підставою для її здійснення?

У ПК України не має норми, яка б чітко вказувала, хто повинен довести, що у платника податків не було можливості встановити відповідні технічні пристрої. Але, можливо передбачити, що факт наявності вимірювальних приладів може бути встановлено лише за результатами проведеної фактичної або документальної позапланової перевірки, які можуть проводитися лише за наявності підстав, серед яких (у нашому випадку може бути):

– отримання інформації від органів державної влади або органів місцевого самоврядування про можливі порушення платником податкового законодавства (пп. 80.2.2, п. 80.2, ст. 80 ПК України); не подання платником подат-

ків в установленій законом строк податкову декларацію, розрахунки (пп. 78.1.2, п. 78.1, ст. 78 ПК України); виявлення недостовірних даних, що містяться у податкових деклараціях, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту (пп. 78.1.4, п. 78.1, ст. 78 ПК України) [6].

Але за результатами перевірки контролюючі органи можуть встановити лише відсутність або наявність технічних пристроїв. Оцінку можливості їх встановлення, у разі відсутності може оцінити лише фахівець (експерт), що має відповідну освіту, рівень кваліфікації, працює на підприємстві, яке може надавати висновки стосовно використання вимірювальної техніки.

Пп. 20.1.12, п. 20.1, ст. 20 ПК України передбачено право контролюючих органів вимагати від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками контролюючого органу зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження господарської діяльності під час проведення перевірок [6].

Раніше контролюючі органи у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі надавали роз'яснення, що висновок про можливість встановлення вимірювальних приладів у підприємства із метою обчислення рентної плати за спеціальне використання води мають право надавати посадові особи Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України [9]. На сьогодні, не дивлячись на те, що ця податкова консультація втратила чинність, нових роз'яснень з цього питання так і не існує. З одного боку, можна зробити висновок, що у разі відсутності висновку від Міністерства щодо можливості встановлення вимірювальних приладів, – платник податків звільняється від обов'язку сплачувати рентну плату у подвійному розмірі.

Але, на сьогодні, повноваження у сфері житлової політики; благоустрою населених пунктів, житлово-комунального господарства; будівництва, містобудування передано Міністерству розвитку громад, територій та інфраструктури України (далі – Мінінфраструктури), який є центральним органом виконавчої влади [10]. Серед основних завдань Мінінфраструктури є: забезпечення формування та реалізація державної політики щодо: формування єдиної технічної,

соціально-економічної політики у сфері питної води, питного водопостачання та водовідведення. Мінінфраструктури встановлює порядок розроблення та затвердження технічних умов у сфері питної води та питного водопостачання; порядок ведення та забезпечення моніторингу якості питної води і технічного стану об'єктів централізованого питного водопостачання та водовідведення; правила приймання стічних вод до систем централізованого водовідведення; порядок визначення розміру плати, що справляється за понаднормативні скиди стічних вод до систем централізованого водовідведення; умови дотримання нормативів гранично допустимих концентрацій забруднюючих речовин, тощо [10].

Адже, якщо у контролюючих органів буде інформація щодо можливого порушення платником податків податкового законодавства в частині сплати рентної плати за спеціальне використання води, і вони звернуться до територіальних органів Міністерства розвитку громад, територій та інфраструктури України з метою залучення фахівців для проведення спільних контрольних дій, то у такому випадку, може бути за результатами проведеної перевірки донараховане грошове зобов'язання, яке платник податків зобов'язаний буде сплатити протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, якщо протягом цього строку платник податків не розпочав процедуру оскарження рішення контролюючого органу (п. 57.3, п. 57 ПК України [6]). Або ж, слід розраховувати на високий рівень податкової культури платника податків, який самостійно визнає, що у нього є можливість встановлення вимірювальних приладів фактично використаного об'єму води та сплатити, надалі, рентну плату у двократному розмірі.

Видання Указу Президента України 24 лютого 2022 року «Про введення воєнного стану в Україні» [11] внесло певні корективи у виконання податкового обов'язку платником податків, зокрема було прийнято ряд нормативно-правових актів, які пом'якшували умови оподаткування платникам податків, надаючи податкові пільги, або ж зовсім звільняючи від виконання податкового обов'язку окремі категорії платників.

Так, 3 березня 2022 року було видано ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання

звітності у період дії воєнного стану», № 2118-IX, який передбачав, у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, звільнення його від передбаченої ПК України відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні [12].

Проте, у ПК України (зокрема, у підрозділі 10, розділі ХХ «Перехідні положення») відсутні норми, які передбачають особливості виконання податкового обов'язку платником податків з рентної плати, які стосуються не нарахування, несплати рентної плати суб'єктом господарювання – взятих на облік за місцем розміщення об'єктів оподаткування на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії; на територіях, що є тимчасово окупованими Російською Федерацією.

З метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, дотримання податкового законодавства здійснюється облік платників податків (п. 63.1, ст. 63 ПК України [6]). Платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік за основним місцем обліку у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та місцем проживання фізичною особою, а також за неосновним місцем обліку – за місцем розташування (реєстрації) підрозділів юридичних осіб, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням чи через які провадиться діяльність (п. 63.3, ст. 63 ПК України [6]).

Питання виконання податкового обов'язку в умовах воєнного стану може стати актуальним, якщо платник податку вилучає воду зі свердловини, яка використовується для виготовлення напоїв, або ж якщо суб'єкт господарювання здійснює видобування підземних та поверхневих вод з метою надання послуг централізованого водопостачання та водовідведення, якщо така свердловина знаходиться на території де ведуться (велися) бойові дії, або ті, що є тимчасово окупованими Російською Федерацією.

До того ж, суб'єкти господарювання, що здійснюють видобування підземних вод на підставі дозвільного документа – є платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, у т. ч. при використанні води для власних господарських потреб або передачі її для потреб населення.

Свердловиною вважається циліндрична гірничавиробка, створена бурами або іншими буровими інструментами (ст. 1 Гірничого Закону України [13]).

Гірничавиробкою – є штучна порожнина, яка створена в надрах Землі. Гірничавиробки, незалежно від наявності безпосереднього виходу на поверхню, мають замкнутий контур поперечного перерізу. Вони виникають після виймання корисних копалин та інших порід [14, с. 30]. У пп. 9.1.1.3 ДБН В.2.5-74:2013 «Водопостачання зовнішні мережі та споруди. Основні положення проектування» зазначено, що для забору підземних вод рекомендується застосовувати наступні водоприймальні споруди: водозабірні свердловини, горизонтальні водозабори (лінійні відкриті або закриті дрени, галереї, штольні), променеві водозабори (горизонтальні свердловини – промені), шахтні колодязі, каптажі джерел, а також комбіновані [15].

Відповідно до Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018 – 2000 водянi свердловини, колодязі, кювети належать до класу 22 «Інженерні споруди» [16]. Інженерними спорудами вважаються – об'ємні, площинні або лінійні наземні, надземні або підземні будівельні системи, що складаються з несучих та в окремих випадках огорожувальних конструкцій і призначені для виконання виробничих процесів різних видів, розміщення устаткування, матеріалів та виробів, для переміщення рідких та газоподібних продуктів та т. ін. Інженерні споруди класифікуються, в основному, за інженерним задумом, що визначається цільовим призначенням об'єкта [16].

Спорудами – є будівельні системи, пов'язані з землею, які створені з будівельних матеріалів, напівфабрикатів, устаткування та обладнання в результаті виконання різних будівельно-монтажних робіт [16].

Само визначення терміну «інженерні споруди» де зазначено, що вони складаються з несучих конструкцій вказує на те, що ці об'єкти не можливо вільно переміщувати у просторі, що свідчить про те, що інженерні споруди, зокрема й свердловина з якої здійснюється видобуток води – є об'єктом нерухомого майна.

Ч. 1, ст. 181 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) до нерухомих речей (нерухомого майна) відносить земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення [17].

Аналіз судової практики, також, підтверджує нашу думку. Так, у Постанові Вищого господарського суду України від 28.11.2017 року, № 70713743 вказано, що Водним та Земельним кодексами України використовується словосполучення «будівництво свердловини», що є побічною ознакою нерухомого майна, так як технічний стан свердловини – це конструкція їх вибоїв, герметичність та якість цементування обсадних колон, надійність та герметичність гирлового обладнання. Тому, така споруда як, наприклад, артезіанська свердловина – є нерухомим майном, оскільки вона не може існувати без землі та має значення і цінність у її місцезнаходженні, а тому право власності на неї підлягає державній реєстрації [18]. Тобто, свердловина, з якої здійснюється видобуток води – є об'єктом нерухомого майна, яке підлягає державній реєстрації для отримання на неї права власності.

У нашому випадку платник податку має стати на облік за неосновним місцем обліку, адже він має у власності (чи у користуванні) об'єкт нерухомого майна, що є, відповідно до законодавства, об'єктом оподаткування, зокрема й плати за землю, тому як свердловина знаходиться на земельній ділянці, яка є об'єктом оподаткування цим податком. Здійснюючи діяльність з видобування підземних вод суб'єкти господарювання – є платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, а також рентної плати за спеціальне використання води.

Взяття на облік за неосновним місцем могло бути на підставі повідомлення про об'єкт оподаткування або об'єкт, пов'язаний з оподаткуванням або через який провадиться діяльність, на підставі подання форми № 20-ОПП, яку платник податків зобов'язаний був подати до контролюючого органу, в якому він виявив бажання стати на облік за неосновним місцем обліку разом із заявою про взяття на облік за формою № 17-ОПП протягом 10 робочих днів після реєстрації такого нерухомого майна, яке є об'єктом оподаткування [19].

Можливо зробити висновок, що платник податків, зареєстрований за неосновним місцем обліку (місцем знаходження свердловини, з якої здійснюється видобуток) зобов'язаний подати декларацію з рентної плати протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (як для квартального податкового періоду) (пп. 49.18.2, п. 49.18, ст. 49 ПК України) в електронному

вигляді (із використанням електронного кабінету) за своїм місцем обліку або на паперових носіях до територіального органу ДПС, за яким закріплено виконання повноважень територіального органу ДПС, який у цей час знаходиться на тимчасово окупованій території або території проведення бойових дій. І, відповідно має сплатити протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкової декларації (п. 257.5, ст. 257 ПК України).

З метою забезпечення безперебійної роботи територіальних органів ДПС України в умовах дії правового режиму воєнного стану 28.03.2022 року було видано Наказ «Про забезпечення безперебійної роботи територіальних органів ДПС» стосовно закріплення виконання повноважень окремих територіальних органів ДПС за іншими територіальними органами ДПС.

Якщо платник податків не може виконати свій податковий обов'язок із подання та сплати рентної плати, зокрема й за спеціальне використання води, то він зобов'язаний був не пізніше 30 вересня 2022 року подати заяву про відсутність такої можливості разом з переліком копій документів, інформації, які підтверджують неможливість платника податків своєчасного виконання свого податкового обов'язку.

Підставами неможливості виконання платниками податків – юридичними особами є:

– втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій;

– неможливість використати чи вивезення документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок ведення бойових дій, зокрема, якщо це пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я посадової особи платника податків;

– відсутність у платника податків інших посадових осіб можливості нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, збори, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову та фінансову звітність;

– перебування (податкова адреса платника податків та/або фактичне знаходження / знаходження виробничих потужностей тощо) на території населеного пункту, у якому ведуться воєнні (бойові) дії, який (які) знаходиться в оточенні (блокуванні) або тимчасовій окупації [20].

Підставами неможливості виконання платником податків – фізичною особою (самозайнятою особою, тобто та, яка є підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність), може бути:

– перебування на території населеного пункту, який є податковою адресою в якому ведуться воєнні (бойові) дії, який оточено (заблоковано) або тимчасово окуповано Російською Федерацією;

– перебування на стаціонарному лікуванні у закладах охорони здоров'я, у відпустці у зв'язку з хворобою або для лікування після тяжкого поранення;

– призов на військову службу під час загальної мобілізації; належність до працівників правоохоронних органів, військовослужбовців або працівників Збройних Сил України;

– смерть, визнання безвісно відсутнім осіб, на яких покладається обов'язок щодо заповнення та подання податкової декларації від імені платника податків;

– втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій, неможливість використати чи вивезення документів, обладнання, тощо [20].

Підстава неможливості виконання платником податків податкових обов'язків може бути як одна, так і декілька одночасно. До того ж, наявність однієї підстави може посилювати доказовість іншої. Наприклад, якщо місцезнаходженням платника податків – є територія ведення активних бойових дій або тимчасово окупована територія, то цей факт може бути підтвердженням й неможливості вивезення документів, комп'ютерного чи іншого обладнання, що використовується для обчислення та сплати податків.

Обов'язок доведення щодо можливості чи неможливості платником податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок покладається на контролюючий орган, який має встановити причинно-наслідковий зв'язок між обставинами непереборної сили, що сталися в результаті збройної агресії Російської Федерації, та безпосереднім впливом таких обставин на конкретного платника.

За результатами розгляду заяви платника податків керівник (або його заступник) приймає рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку. Отже, в даному випадку простежується суб'єктивна воля конкретної особи, що вплине на подальшу долю (притягнення або звільнення від адміністративної та фінансової відповідальності) платника податків.

Міністерство фінансів України затвердило Перелік документів, що підтверджують немож-

ливість платника податків – юридичної особи, зокрема щодо своєї філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента [20], тобто це вичерпний Перелік. Але ж у п. 3 «Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків ...» зазначено, що платник податків (юридична особа, її філія або структурний підрозділ, а також фізична особа) має право подати до контролюючого органу й інші документи, що підтверджують неможливість своєчасно виконати свій податковий обов'язок. Які саме це можуть бути документи – законодавець не наводить. Така ситуація може призвести до проблем у правозастосуванні. Крім того, серед переліку документів, які може надати платник податків – відсутні ті, які б підтвердили неможливість виконання ним податкового обов'язку із подання податкової звітності (у нашому випадку це податкова декларація з рентної плати), що унеможлиблює прийняття контролюючими органами рішення на користь платника податків стосовно неможливості виконання цієї складової податкового обов'язку. Це викликає необхідність ретельного перегляду «Переліку документів, що підтверджують неможливість платника податків – юридичної особи, зокрема щодо своєї філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента» та його розширення.

**Висновки.** В процесі дослідження питання виконання податкового обов'язку зі сплати рентної плати за спеціальне використання води встановлено, що принциповим моментом для виникнення податкового обов'язку у платника податків – є одержання дозволу на спеціальне водокористування, яким встановлюються ліміт забору, використання води, ліміт скидання забруднюючих речовин.

Констатовано наявність норми законодавства, яка зобов'язує за відсутності у платника податків вимірювальних приладів фактично використаного об'єму води, за можливості їх встановлення, справляння рентної плати у двократному розмірі. Але доведено відсутність норми, яка б сприяла оцінці такої можливості, зокрема й стосовно суб'єкта оцінки.

Встановлено, що введення воєнного стану в Україні внесло певні корективи у виконання податкового обов'язку платником податків,

зокрема було прийнято ряд нормативно-правових актів, які пом'якшували умови оподаткування платникам податків. Проте, у ПК України відсутні норми, які передбачають особливості виконання податкового обов'язку платником податків з рентної плати, які стосуються не нарахування, несплати рентної плати суб'єктом господарювання – взятих на облік за місцем розміщення об'єктів оподаткування на території, на яких ведуться (велися) бойові дії, на територіях, що є тимчасово окупованими Російською Федерацією.

Якщо платник податків не може виконати свій податковий обов'язок із подання та сплати рентної плати, зокрема й за спеціальне використання води, то він зобов'язаний подати заяву про відсутність такої можливості разом з переліком копій документів та/або інформації, які підтверджують неможливість своєчасного виконання. Встановлено, що надана можливість платникові податків подання й інших документів для доведення неможливості виконання податкового обов'язку може викликати проблеми у правозастосуванні. Виявлено, що серед переліку документів, які може надати платник податків – відсутні ті, які б підтвердили його неможливість виконати податковий обов'язок із подання податкової звітності.

#### Список використаної літератури:

1. Потенціал рентних платежів за видобуток корисних копалин в Україні / А. М. Соколовська, Л. М. Уніговський, В. Й. Башко та ін. – К. : ДНУ «Акад. фін. управ. ління», 2013. 228 с. URL: [https://afu.kiev.ua/getfile.php?page\\_id=450&num=11](https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=11)
2. Скопова О. С. Рентні платежі та екологічний податок в Україні: історичний аспект: Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 36(2). С. 114-117. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses\\_2018\\_36\(2\)\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_36(2)_23).
3. Голян В. А., Андрощук І. І. Економічний механізм природокористування: рентна плата за користування надрами: Бізнес Інформ. 2017. № 8. С. 148-158. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2017\\_8\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2017_8_22).
4. Захарчук О. А. Рентний характер платежів за ресурси: Економіка та держава. 2011. № 3. С. 89-91. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde\\_2011\\_3\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2011_3_25).
5. Покатаєва О.В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Х., 2011. 36 с.
6. 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>.
7. Водний кодекс України: Закон від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80#Text>
8. Нормативний розрахунок водокористування і водовідведення (обґрунтування потреби у воді): Наказ від 23.06.2017 р. № 234 / Міністерства екології та природних ресурсів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0888-17#n4>
9. Як сплачувати рентну плату за воду, яку одночасно використовують у виробничих і санітарно-гігієнічних цілях: Газета «Інтерактивна бухгалтерія». 2015. № 91. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/5680/67124>
10. Про затвердження Положення про Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури України: Постанова від 30 червня 2015 р. № 460 / Кабінет міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/460-2015-%D0%BF#n8>
11. 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>
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон від 3 березня 2022 р., № 2118-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5>
13. Гірничий Закон України: Закон від 6 жовтня 1999 р., № 1127-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1127-14#Text>
14. Хоменко О.Є. Технологія підземної розробки рудних родовищ: підручник / О.Є. Хоменко, М.М. Кононенко, М.В. Савченко ; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро: НТУ «ДП», 2018. 450 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/288815051.pdf>
15. ДБН В.2.5-74:2013 «Водопостачання зовнішні мережі та споруди. Основні положення проектування»: Наказ від 08.04.2013 р. № 133 та від 28.08.2013 р. № 410 / Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. URL: [http://interiorfor.com/wp-content/uploads/2017/01/DBN\\_V.2.5-74\\_2013.pdf](http://interiorfor.com/wp-content/uploads/2017/01/DBN_V.2.5-74_2013.pdf)
16. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018 – 2000: Наказ від 17 серпня 2000 р. N 507 / Держстандарт України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va507565-00#Text>

17. Цивільний кодекс України: Закон від 16 січня 2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
18. Постанова Вищого господарського суду України від 28.11.2017 року, № 70713743 по Справі № 922/3341/16. URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/70713743/>
19. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ від 09.12.2011 р., № 1588 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>
20. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження: Наказ від 29 липня 2022 р., № 225 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text>

**Mashchenko O. V., Puzhai-Chereda D. S. Fulfillment of tax obligations to pay rent for the special use of water during wartime**

*In the process of writing the article, the importance of managing rent payments was established. It is designated that for the purposes of granting, two types of water collection are distinguished: the main water supply and the special water supply.*

*The peculiarity of extortion of taxable bondage from the taxpayer of taxpayers was established as a principle moment for the exclusion of taxable bondage from the taxpayer of taxpayers - obedience is allowed on special water collection, which is established imit the fence that vikoristannya vody; limit of dropping confusing speeches.*

*It was stated that there are norms of legislation, as a goiter for the availability of taxes from the payer of the taxes on the compensation of the actual amount of water, for the feasibility of their installation, the management of the rent payment for the double increase. Ale was brought to the point of the norm, as if it would have taken the assessment of such a possibility, zokrema and absolutely the subject of the assessment.*

*It has been established that the introduction of the military camp in Ukraine adopted the adoption of the norms, as they helped to remember the subsidies. Prote, at the Tax Code of Ukraine there are daily norms, which transfer the features of a taxable obligation by a taxpayer of taxes from rent, as they are not charged, non-payment of rent by the subject of the state – taking into account for a place of accommodation objects of granting on the territories, on such battles are fought, or on the territories that are often paid off by the Russian Federation.*

*It has been established that if a payer of taxes cannot vacate his tax obligations from the payment of a rent, an allowance for a special fee, then the guilt of filing an application for the possibility of such an opportunity at the same time with the transfer of copies of documents c, information that confirms such impossibility . It has been established that the possibility of paying taxes on the filing of other documents has been given to bring about the impossibility of vykonanny obyazatkovy vykonannya can alleviate problems with law enforcement. It was revealed that in the middle of the transfer of documents, if it is possible to give a taxpayer of taxes – in the daytime, it would confirm the impossibility of vikonating taxable obov'yazok from the taxpayer's salary.*

**Key words:** rent for special water supply, tax payer, tax booths, special water supply.