

УДК 347.73

**О. А. Шишканов**  
здобувач кафедри фінансового права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

### ОСОБЛИВОСТІ ВСТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

Вступ. Гарантії місцевого самоврядування в Україні охоплюють визначені законом повноваження сільських, селищних, міських рад, а також рад об'єднаних територіальних громад (далі – місцеві ради) в бюджетній і фінансовій сферах. Насамперед це стосується їхнього права встановлювати місцеві податки та збори, визначати відповідні елементи податків і зборів у порядку та межах, визначених Податковим кодексом України [1] (далі – ПК).

Місцеві податки та збори є одним із ключових інструментів місцевих рад, за допомогою якого вони реалізують фінансову політику на місцевому рівні з метою досягнення цілей та дотримання засад місцевого самоврядування. Відповідно до ст. 69 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [2], органи місцевого самоврядування, відповідно до Податкового кодексу України, встановлюють місцеві податки і збори. Місцеві податки і збори зараховуються до місцевих бюджетів встановленим Бюджетним кодексом України порядком із урахуванням особливостей, визначених Податковим кодексом України.

Метою статті є визначення вимог податкового закону до рішень органів місцевого самоврядування про встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, здійснення узагальненого аналізу помилок, яких припускаються вказані суб'єкти під час ухвалення таких рішень, розроблення пропозицій про вдосконалення законодавства в зазначеній сфері.

Виклад основного матеріалу. Незважаючи на те, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (далі – податок на нерухомість), як місцевий податок не має вагомого значення в масштабах показників Зведеного бюджету України, він є одним із небагатьох джерел наповнення місцевих бюджетів. З урахуванням відносної новизни даного податку, неодноразових істотних змін законодавчого регулювання його механізму, починаючи з 2011 р., обсяги платежів за податком у грошовому виразі щорічно зростають. Так, у 2013 р. платежі за податком на нерухоме майно становили 22,54 млн. грн. (0,01% від загального об'єму податкових надходжень Зведеного бюджету), у 2014 р. – 44,88 млн. грн. (0,02% відповідно), у 2015 р. – 745,7 млн. грн. (0,15%), у 2016 р. (оціночно) – 800 млн. грн. (0,14%) [3]. З огляду на необхідність виконання низки заходів для вдо-

сконалення регулювання податку (насамперед, для його адміністрування), є істотний потенціал зростання обсягів надходжень від сплати даного податку. Про це свідчить і міжнародний досвід – наприклад, податок на нерухомість забезпечує 38% надходжень до місцевих бюджетів у Канаді (в окремих провінціях – до 81%), 33% – у Франції та майже 30% – у Сполучених Штатах Америки (далі – США) (від 10% до 70% залежно від штату); Великобританія – єдина із країн Заходу, де податки на нерухоме майно забезпечують 100% доходів місцевих бюджетів [4].

Необхідною передумовою запровадження податку на нерухомість, як і інших місцевих податків та зборів, є прийняття місцевою радою рішення про встановлення податку на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці, з визначенням елементів податку відповідно до вимог податкового закону.

Так, відповідно до норм п. 12.3 ПК:

– місцеві ради в межах своїх повноважень ухвалюють рішення про встановлення місцевих податків і зборів;

– під час ухвалення рішення про встановлення місцевих податків і зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, визначені ст. 7 ПК, з дотриманням критеріїв, встановлених р. XII кодексу для відповідного місцевого податку чи збору.

Водночас зміст рішення та порядок його ухвалення врегульовано як загальними, базовими нормами ПК, що поширюються на всі податки та збори, так і нормами, що регулюють тільки місцеві податки та збори.

Щодо базових засад оподаткування, то йдеться, передусім, про необхідність дотримання принципу стабільності, згідно з яким зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила і ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Із вказаного основного принципу випливають і положення податкового закону про порядок встановлення безпосередньо місцевих податків і зборів:

– рішення про встановлення місцевих податків і зборів офіційно оприлюднюється відповідним

органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків і зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом (пп. 12.3.4 ПК);

– офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків і зборів є нормативно-правовим актом із питань оподаткування місцевими податками та зборами, який набирає чинності з урахуванням строків, передбачених пп. 12.3.4 Кодексу (п. 12.5 ПК).

Отже, набуття рішенням місцевої ради про встановлення податку на нерухомість статусу нормативно-правового акта й обов'язкового характеру в межах відповідної адміністративно-територіальної одиниці можливе за умови дотримання таких вимог:

– ухвалення рішення не пізніше 30 червня року, що передує плановому бюджетному періоду;

– визначення в рішенні всіх елементів податку на нерухомість – об'єкта оподаткування, платника податків і зборів, розміру ставки, податкового періоду й інших обов'язкових елементів, визначених ст. 7 ПК, із дотриманням критеріїв, встановлених Кодексом для даного податку;

– публікація рішення не пізніше 15 липня року, що передує плановому бюджетному періоду.

Згідно з нормою ст. 3 Бюджетного кодексу України [5], бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року.

Чинний податковий закон не визначає як має бути офіційно опубліковано рішення про встановлення податку на нерухомість. Отже, місцеві ради самостійно визначають спосіб публікації. Зазвичай, це розміщення тексту рішення на офіційному сайті місцевої ради, або в офіційному друкованому засобі масової інформації відповідного органу місцевого самоврядування (міської чи районної ради). Наприклад, Рішення Орхівської міської ради № 02 від 26 травня 2016 р. «Про встановлення місцевих податків і зборів на території м. Орхова на 2017 р.» [6] опубліковано на офіційному сайті Орхівської міської ради в Інтернеті, вказівка на що міститься безпосередньо в тексті рішення.

Наведені вимоги до рішення про встановлення податку покликані забезпечити можливість платника податків належно реалізувати податковий обов'язок, завчасно інформувавши його про всі елементи податку.

Порушення місцевою радою вимоги щодо змісту рішення про встановлення податку на нерухомість є підставою для визнання його недійсним у судовому порядку за позовом зацікавленої особи.

Адже норми ст. ст. 7, 12 ПК про необхідність визначення елементів податку під час встановлення податку є імперативними, і неврегульованість хоча б одного обов'язкового елементу податку означає відсутність механізму податку загалом.

Якщо ж місцева рада порушила строк ухвалення рішення про встановлення податку на нерухомість або не дотрималася строку офіційної публікації рішення, таке рішення є чинним. Однак воно підлягає застосуванню в бюджетному періоді, що настає за плановим періодом, що прямо встановлено в пп. 12.3.4 ПК.

Для дослідження наслідків відсутності чинного у відповідному бюджетному періоді рішення про встановлення податку на нерухомість варто звернутися до норм ст. 10 ПК України, які розподіляють місцеві податки та збори на такі:

– які обов'язково встановлюються рішеннями місцевих рад (єдиний податок, податок на майно в частині транспортного податку та плати за землю);

– щодо яких місцеві ради вирішують питання стосовно їх встановлення (податок на майно в частині податку на нерухомість, збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір).

У разі відсутності рішення про встановлення місцевих податків і зборів, встановлення яких є обов'язковим, незалежно від підстав (неухвалення рішення, прострочення ухвалення або публікації, визнання недійсним), у платників все одно виникає відповідний податковий обов'язок. Водночас платники повинні керуватися нормами ПК щодо елементів відповідного місцевого податку, з урахуванням того, що ставка підлягає застосуванню в мінімальному, визначеному ПК розмірі, а щодо плати за землю – у розмірі, який діяв у попередньому бюджетному році.

Податковий закон не визначає спеціальних наслідків відсутності рішення про встановлення податку на нерухомість (як податку, щодо якого місцеві ради вирішують питання стосовно його встановлення), з метою забезпечення можливості сплати податку. Отже, у такому разі варто вважати, що податок не врегульовано, а податковий обов'язок у відповідному бюджетному періоді – відсутній.

Як свідчить судова практика, платники податків правомірно користуються помилками місцевих рад під час встановлення податку на нерухомість, успішно оскаржуючи відповідні рішення про їх встановлення в суді.

Так, постановою Київського апеляційного адміністративного суду від 7 червня 2017 р. у справі № 712/2295/16-а вирішено скасувати рішення місцевого адміністративного суду, визнати незаконним та нечинним положення рішення Черкаської міської ради від 28 січня 2016 р. № 2–136,

яким затверджено Положення «Про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на території міста Черкаси» [7]. Підставою для задоволення позову стало порушення Черкаською міською радою строків прийняття скасованого рішення. Водночас апеляційний адміністративний суд визначив таке:

– податок являє собою інструмент владного впливу держави в суспільних інтересах, оскільки по своїй суті є соціальним обов'язком, від виконання якого залежить суспільний розвиток;

– у процесі нормативного регулювання оподаткування важливе забезпечення справедливого балансу інтересів держави та платника податків, оскільки можливість платника податків чітко розуміти та передбачати правові наслідки вчинюваних ним дій має фундаментальне значення для правильності його застосування, а у випадку неоднозначності нормативних приписів підлягає застосуванню підхід, відповідно до якого істотні правові сумніви мають тлумачитися на користь платника.

Аналогічних висновків дійшов Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 24 березня 2016 р. у справі № 503/355/15 [8], якою скасовано рішення адміністративних судів нижчих інстанцій, а справу направлено на новий розгляді. В обґрунтування ухваленого рішення касаційний адміністративний суд послався на недослідження судами дотримання відповідачем (органом місцевого самоврядування) вимог ПКУ про офіційне опублікування оскаржуваного рішення про встановлення податку на нерухомість.

На обов'язкове дотримання визначених податковим законом строків ухвалення та публікації рішень про встановлення місцевих податків і зборів наголошує Вищий адміністративний суд України і під час розгляду справи № 361/2373/15-А. У межах згаданої справи розглядався позов про визнання незаконним і скасування положень рішення Броварської міської ради Київської області від 30 січня 2015 р. «Про встановлення місцевих податків і зборів, ставок земельного та акцизного податків на території м. Бровари на 2015 р.» щодо набрання ним чинності та періоду його застосування з 1 січня 2015 р. Ухвалою Вищого адміністративного суду України від 1 грудня 2015 р. [9] у даній справі залишено в силі рішення адміністративних судів першої та апеляційної інстанцій про задоволення позову.

Ухвалення рішень про встановлення податку на нерухомість із вадами змісту чи строків прийняття/опублікування призводить до настання похідних наслідків у вигляді визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, ухвалених на підставі таких рішень.

Так, у разі ухвалення рішення про встановлення податку або його опублікування з порушенням

встановлених ПКУ строків, внаслідок чого воно діє тільки в бюджетному періоді, що слідує за плановим, контролюючі органи не вправі скласти та направляти платникам податкові повідомлення-рішення про нарахування податку в плановому бюджетному періоді. Адже в разі конфлікту норм податкового закону та рішень місцевих рад контролюючі органи повинні керуватися нормами закону як нормативного акта вищої юридичної сили. Такий же підхід буде застосовано і судами під час розгляду спорів про визнання недійсним податкових повідомлень-рішень на підставах наведених недоліків рішення про встановлення податку. Адже відповідно до ч. 4 ст. 9 Кодексу адміністративного судочинства України [10], у разі невідповідності нормативно-правового акта Конституції України, закону України, міжнародному договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, або іншому правовому акту суд застосовує правовий акт, який має вищу юридичну силу.

Запровадження вищезазначеного підходу до податку на нерухомість, за якого виключається його автоматичне застосування в разі відсутності окремого рішення про встановлення, свідчить про другорядність цього податку з погляду законодавця. Із цим не можна погодитися, адже історія оподаткування, сучасна світова практика та навіть початковий досвід України в оподаткуванні нерухомості свідчать про те, що даний податок є потенційно значним та стабільним джерелом наповнення місцевих бюджетів. Саме для збільшення надходжень від податку на нерухомість змінами в ПКУ протягом 2014–2015 рр. [11; 12] розширено коло об'єктів і базу оподаткування, істотно знижено поріг неоподаткованої площі об'єктів житлової нерухомості для включення їх власників до групи платників податків; водночас максимальна ставка податку залишилася досить помірною, навіть в умовах низького рівня доходів населення (1,5% від мінімальної заробітної плати станом на 1 січня відповідного року за 1 кв. м).

Стабільне врегулювання податку на нерухомість, навіть в умовах відсутності окремого рішення місцевої ради про встановлення податку, є передумовою для посилення податкової дисципліни платників. Отже, для запобігання утворенню правового вакууму в регулюванні податку на нерухомість у межах окремих населених пунктів необхідно внести зміни до ПКУ, визначивши, що в разі відсутності рішення місцевої ради про встановлення податку, оподаткування нерухомості треба здійснювати відповідно до рішення, що діяло в попередньому податковому періоді, а за відсутності такого – згідно з нормами ПКУ, що регулюють податок. Водночас у ПКУ варто передбачити не тільки максимальну ставку податку, але й мі-

німальну, яку треба застосовувати за відсутності рішення про встановлення податку.

Висновок. Податок на нерухоме майно традиційно є місцевим податком, у сплаті якого зацікавлений як платник, так і відповідна територіальна громада. Збільшення податкових надходжень до місцевого бюджету означає збільшення витрат на потреби громади, зокрема й на розвиток інфраструктури та благоустрій територій, що позитивно впливає як на умови проживання платників податку, так і на вартість оподаткованої нерухомості. Водночас загалом низький рівень розвитку самоврядування в Україні, політичні спекуляції чи зловживання з боку посадових осіб часто призводять до порушення безпосередньо місцевими радами норм Податкового кодексу України в частині належного встановлення податку на нерухоме майно. Для зниження рівня негативного суб'єктивного впливу посадових осіб органів місцевого самоврядування чи політичних сил на регулювання податку на нерухомість на місцевому рівні треба ухвалити зміни до Податкового кодексу України про застосування рішення, що діяло в попередньому бюджетному періоді або про пряме застосування норм кодексу за відсутності рішення про встановлення податку на нерухомість на плановий бюджетний рік. Такі заходи підвищать податкову дисципліну та дозволять зробити оподаткування нерухомості більш стабільним і прогнозованим. Це особливо важливо в умовах впровадження реформ системи місцевого самоврядування в Україні, спрямованих на поглиблення децентралізації та забезпечення фінансової самодостатності територіальних громад.

### Література

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. // Голос України. – 2010. – № 229–230.
2. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України № 280/97-ВР від 21 травня 1997 р. // Урядовий кур'єр. – 1997. – № 107–108.
3. Дубровський В., Черкашин В. Як удосконалити податок на нерухоме майно в Україні / В. Дубровський, В. Черкашин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://parlament.org.ua/2016/09/28/property-taxation/>.
4. Скворцова П. Податок на нерухомість як ефективне джерело наповнення місцевих бюджетів / П. Скворцова // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 8. – С. 109–114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape\\_2013\\_8\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2013_8_14).
5. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 8 липня 2010 р. // Голос України. – 2010. – № 151.
6. Про встановлення місцевих податків і зборів на території м. Оріхова на 2017 р. : рішення Орхівської міської ради № 02 від 26 травня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ormr.gov.ua/opriliudnennia\\_proektiv\\_reguliatornikh\\_aktiv/286-povidomlennia\\_pro\\_opriliudnennia\\_proektu\\_reguliatornogo\\_aktu\\_proekt\\_polozhennia\\_pro\\_podatok\\_na\\_maino\\_v\\_chastini\\_podatku\\_na\\_](http://ormr.gov.ua/opriliudnennia_proektiv_reguliatornikh_aktiv/286-povidomlennia_pro_opriliudnennia_proektu_reguliatornogo_aktu_proekt_polozhennia_pro_podatok_na_maino_v_chastini_podatku_na_)

[nerukhome\\_maino\\_vidminne\\_vid\\_zemelnoi\\_dilianki\\_na\\_teritorii\\_m\\_orkhova\\_na\\_2017\\_rik.html](http://nerukhome_maino_vidminne_vid_zemelnoi_dilianki_na_teritorii_m_orkhova_na_2017_rik.html).

7. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 7 червня 2017 р. у справі № 712/2295/16-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/58185586>.

8. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 24 березня 2016 р. у справі № 503/355/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/56723354>.

9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 1 грудня 2015 р. у справі № 361/2373/15-А [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53972318>.

10. Кодекс адміністративного судочинства України № 2747-IV від 6 липня 2005 р. // Голос України. – 2005. – № 158.

11. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон України № 1166-VII від 27 березня 2014 р. // Голос України. – 2014. – № 60–61.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України № 71-VIII від 28 грудня 2014 р. // Голос України. – 2014. – № 254.

### Анотація

**Шишканов О. А. Правові проблеми встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.** – Стаття.

Особливістю податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, як місцевого податку є те, що податковий закон визначає базові засади його механізму, у межах яких органи місцевого самоврядування вправі здійснювати самостійне регулювання податку. Отже, рішення про встановлення податку на нерухоме майно, що буде поширюватися в межах відповідного населеного пункту (адміністративно-територіальної одиниці), є необхідною передумовою виникнення у власника нерухомості податкового обов'язку. У статті проаналізовано вимоги податкового закону до рішень про встановлення податку на нерухоме майно, а також наслідки їх порушення органами місцевого самоврядування, наведено приклади вирішення відповідних спорів в судах України, запропоновано зміни до законодавства з метою запобігання нерегульованості податку на місцевому рівні.

**Ключові слова:** рішення про встановлення місцевих податків та зборів, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, оскарження рішень про встановлення місцевих податків та зборів, місцеве самоврядування.

### Аннотация

**Шишканов А. А. Правовые проблемы установления налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка.** – Статья.

Особенностью налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, как местного налога является то, что налоговый закон определяет базовые начала его механизма, в рамках которого органы местного самоуправления вправе осуществлять самостоятельное регулирование налога. Таким образом, решение об установлении налога на недвижимое имущество, которое будет распространяться в границах соответствующего населенного пункта (административно-территориальной единицы), является необходимым условием возникновения у собственника недвижимости

налогового обязательства. В статье проанализированы требования налогового закона к решениям об установлении налога на недвижимое имущество, а также последствия их нарушения органами местного самоуправления, приведены примеры решения соответствующих споров в судах Украины, предложены изменения в законодательство для предотвращения неурегулированности налога на местном уровне.

*Ключевые слова:* решение об установлении местных налогов и сборов, налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, обжалование решения об установлении местных налогов и сборов, местное самоуправление.

### Summary

***Shyshkanov O. A. Legal problems of determining the tax on real estate property, different from land plot. – Article.***

Characteristic of the tax on real estate property, different from land plot, as municipal tax is that tax law defines the basic provisions on its elements, while local government bodies themselves regulate the tax in the frameworks of the law.

Thus, the decision on determining the tax on real estate property, which expires within the borders of appropriate community, is a necessary condition for the

tax obligation to arise. In the article, the requirements of the tax law to the decisions on determining the tax on real estate property are outlined, as well as consequences of breaches of the mentioned requirements; the court rulings in proceedings concerning declaring invalid such decisions are reviewed.

The analysis of legal precedents shows that local government bodies often breach the provisions of the Tax Code of Ukraine, regarding terms of making decision on determining municipal taxes. Thereby taxpayers claim such decisions to the courts, which usually allow them. As a result, tax revenues of local budgets decrease.

Including that revenue from taxation of real estate grows yearly, this municipal tax gets more important for local governance. In order to avoid absence of legal regulation of the tax, concerning legal defects of the decisions on determining the tax, the Tax Code of Ukraine requires appropriate amendments. Among other, the amended provisions should concern obligation of tax payers and tax offices to apply the provisions of the Tax Code in case the decision of the local government is not adopted or declared invalid by the court.

*Key words:* decisions on determining municipal taxes and levies, tax on real estate property, different from land plot, appeal of decision on determining municipal taxes and levies, local governance.