

УДК 347.73

О. А. Шишканов,

здобувач кафедри фінансового права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ДО ПИТАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ МІСЦЕВИМИ РАДАМИ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ НЕРУХОМОГО МАЙНА, ВІДМІННОГО ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

Стаття присвячена проблемам виконання органами місцевого самоврядування фіскальної функції при оподаткуванні нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Проаналізовано рішення місцевих рад про встановлення місцевих податків та зборів, матеріали судової практики за результатами розгляду спорів, що виникають при оподаткуванні нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Виокремлено загальні проблеми, з якими стикаються органи місцевого самоврядування при врегулюванні податку, та запропоновано шляхи їх усунення.

Ключові слова: податок на майно, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, місцеві податки, органи місцевого самоврядування, доходи місцевих бюджетів, оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки.

Реформи з децентралізації влади, що здійснюються в Україні останніми роками, спрямовані на реальну реалізацію базових засад та принципів місцевого самоврядування, що закріплені в Конституції України, Європейській хартії місцевого самоврядування, Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні». Суть змін полягає в передачі у відання місцевої влади ряду питань місцевої інфраструктури, освіти, охорони здоров'я тощо з одночасним розширенням фінансових можливостей місцевого самоврядування. У зв'язку з цим особливої актуальності набувають питання не тільки формування ефективного інституту місцевих податків та зборів, а й правової, організаційної, технічної можливостей місцевих рад реалізувати надані їм фіскальні повноваження. Дослідженням питань, пов'язаних з особливостями місцевого оподаткування, займалися: Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, А. М. Соколовська, Л. Л. Тарангул та інші. Водночас, проблемні питання нормотворчості органів місцевого самоврядування в світлі чинності Податкового кодексу України,

особливо в редакції з 2015 р., досліджено недостатньою мірою. Вибірковий аналіз нормативних актів місцевих рад про встановлення місцевих податків та зборів, вивчення матеріалів судової практики свідчить про численні проблеми в даній сфері.

Головною метою статті є розробка шляхів та напрямів удосконалення реалізації органами місцевого самоврядування фіскальної функції у сфері оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки.

У розвинених державах світу усталеною є практика широкого залучення органів місцевого самоврядування до реалізації фіскальної політики шляхом врегулювання місцевих податків та зборів, затвердження місцевого бюджету, контролю за його виконанням тощо. Виходячи з пріоритетів розвитку місцевих громад та відповідних територій, місцева влада самостійно визначає рівень податкового навантаження, створює пільгові режими, забезпечує умови для залучення інвестицій в певні галузі господарювання. В Україні тільки з прийняттям Податкового кодексу (далі — ПК Украй-

ни) розпочато реформування системи місцевих податків та зборів шляхом створення реальних законодавчих інструментів для забезпечення фінансової складової децентралізації влади, а саме підвищення фінансової самостійності місцевого самоврядування з метою забезпечення виконання покладених на нього завдань та функцій. До 2010 р. фіскальні повноваження місцевих рад мали переважно декларативний характер, оскільки законодавство України не передбачало економічно доцільних та фіскально ефективних місцевих податків та зборів, які могли б посідати помітне місце в наповненні доходної частини місцевих бюджетів. Крім того, традиційно провідна роль держави в бюджетній сфері як риса пострадянського минулого пригнічувала бюджетні ініціативи місцевих рад, особливо сільських та селищних як найбільш численних, зводячи їх роль до майже сліпого виконання вказівок місцевих органів виконавчої влади, в першу чергу, місцевих державних адміністрацій та органів казначейської служби.

Закон України «Про систему оподаткування» (в редакції з 01.04.1994 р.), Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки та збори» встановлювали систему місцевих податків та зборів, однак їх роль у наповненні бюджетів була мізерною. За деякими оцінками, у 1990-х роках частка надходжень від сплати місцевих податків та зборів у доходах місцевих бюджетів складала 2—3%, за період з 2003 р. — не більше 2%, в 2007 р. — 1,3%; найвагомішими з них були комунальний податок та ринковий збір [1].

Важливість ПК України для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (далі — ПНМВЗД), полягає, з одного боку, в тому, що ним вперше врегульовано механізм податку, а з іншого — що з 2015 р. даний механізм було істотно удосконалено шляхом включення до кола оподатковуваних об'єктів житлової нерухомості, а також визначення у якості бази податку загальної площі об'єкта. Це перетворило ПНМВЗД на потенційно важливе джерело наповнення

місцевих бюджетів. Ефективність таких законодавчих змін відстежується в динаміці надходжень до бюджетів. Так, у 2012 р. надходження від сплати податку склали 0,086 млн грн, в 2013 р. — 22,54 млн грн, в 2014 р. — 44,88 млн грн, в 2015 р. — 746 млн грн (2,8% від надходжень місцевих податків і зборів), у 2016 р. — 1 419 млн грн (3,4%), у 2017 р. — 2 400 млн грн [2, 3].

ПНМВЗД, як і інші місцеві податки, регулюється на двох рівнях: 1) на рівні закону в межах держави, 2) на рівні акта органу місцевого самоврядування в межах відповідної адміністративно-територіальної одиниці. Основні елементи податку, а також засади встановлення податку на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці встановлюються в ПК України, а органи місцевого самоврядування наділені повноваженнями з безпосереднього встановлення податку та визначення окремих елементів податку в межах, визначених Кодексом. Зокрема, місцеві ради своїми рішеннями на кожен наступний бюджетний період визначають ставку податку та пільги з податку, не маючи права змінювати інші елементи, встановлені в ПК України.

Найбільш вагомим повноваженням місцевих рад у галузі оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, є право самостійно вирішувати питання встановлення податку. Так, норми ст. 10 ПК України поділяють місцеві податки та збори на дві групи:

— ті, що обов'язково встановлюються місцевими радами — це єдиний податок та податок на майно в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі (п. 10.2¹ ПК України);

— ті, стосовно яких місцеві ради вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині ПНМВЗД) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі (п. 10.3 ПК України).

Особливістю першої групи місцевих податків є те, що вони справляються в

обов'язковому порядку, незалежно від прийняття місцевою радою відповідного рішення. Так, якщо орган місцевого самоврядування проігнорував вимоги закону, то відповідно до пп. 12.3.5 ПК України такі місцеві податки повинні бути обраховані, задекларовані та/або сплачені за мінімальною ставкою, встановленою в ПК України.

Щодо другої групи, то ПК України не містить окремих норм, які визначають правила поведінки платників податків, зокрема ПНМВЗД, в разі відсутності рішення місцевої ради про їх встановлення. Відтак, неприйняття органом місцевого самоврядування окремого акта про встановлення ПНМВЗД, або його прийняття з порушенням порядку, внаслідок чого такий акт не набуває чинності в плановому податковому періоді, означає відсутність податкового обов'язку з ПНМВЗД у такому періоді. Більш того, норма п. 266.5 ПК України не передбачає мінімального значення ставки податку, а тільки максимальне (1,5% розміру мінімальної заробітної плати). Отже, правило про автоматичне застосування податку за мінімальною ставкою, передбаченою ПК України, відповідно до пп. 12.3.5 ПК України не може бути застосовано до ПНМВЗД також і у зв'язку з відсутністю в Кодексі мінімального значення ставки податку.

Такий стан регулювання ПНМВЗД можна пояснити, з одного боку, намаганнями народних депутатів перекласти на місцеві ради відповідальність за запровадження податку, що так чи інакше стосується всіх без виключення фізичних осіб та більшості юридичних, в умовах занепаду економіки та критично низьких доходів населення. З іншого боку — це відображає сприйняття законодавчим органом ПНМВЗД як неістотного для цілей наповнення бюджетів податку, та другорядного щодо плати за землю. Така позиція могла сформуватися виключено під впливом викривленого розуміння правової природи оподаткування нерухомості та відсутності аналізу практики застосування податку розвиненими державами, в яких даний обов'язковий платіж

у більшості випадків є основою формування місцевих бюджетів.

Дані офіційного веб-порталу Державної фіскальної служби України, на якому відповідно до ст. 12 ПК України щорічно, не пізніше 15 липня поточного року, оприлюднюється зведена інформація про розмір та дату встановлення ставок місцевих податків та зборів, свідчить, що переважна більшість місцевих рад щорічно приймає рішення про встановлення ПНМВЗД [4].

Відсутність чинного в звітному (податковому) році рішення про встановлення ПНМВЗД на території окремої адміністративно-територіальної громади може бути наслідком як свідомого небажання депутатів місцевої ради, так і порушення вимог ПК України щодо процедури прийняття такого рішення.

Заслугує на увагу масове порушення місцевими радами вимог ПК України в частині дотримання строків прийняття та оприлюднення рішень про встановлення ПНМВЗД на 2015 р. Як вже згадувалося вище, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12.2014 р. істотно змінено механізм ПНМВЗД, в першу чергу, до об'єктів податку віднесено нежитлову нерухомість, а базою податку визначено загальну площу об'єкта. Норми вказаного Закону про зміни механізму ПНМВЗД набрали чинності з 01.01.2015 р., а відповідно до п. 4 розділу II «Прикінцеві положення» Закону органам місцевого самоврядування рекомендовано у місячний термін переглянути рішення щодо встановлення на 2015 р. ПНМВЗД для об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Вказана рекомендація, викладена в Законі України, прямо суперечила імперативній нормі пп. 12.3.4 ПК України, відповідно до якої рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється до 15 липня року, що передусе бюджетному (плановому) періоду; в іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджет-

ного періоду, що настає за плановим періодом. Крім того, відповідно до пп. 4.1.9 ПК України до основних засад податкового законодавства України відноситься стабільність, що полягає в забороні вносити зміни до будь-яких елементів податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Велика кількість місцевих рад виконала рекомендацію народних депутатів та прийняла в 2015 р. зміни до рішень про встановлення ПНМВЗД на цей же рік, визначивши об'єктами податку і нежитлову нерухомість, а базою податку — загальну площу об'єктів. Це, для прикладу, Бориспільська міська рада (рішення № 4885-60-VI від 30.01.2015 р.), Броварська міська рада (рішення № 1390-51-06 від 31.12.2014 р., № 1392-52-06 від 30.01.2015 р.), Стрийська міська рада (рішення № 577 від 20.01.2015 р.), Дніпропетровська міська рада (рішення № 7/60 від 28.01.2015 р.), Кременецька міська рада (рішення від 29.01.2015 р.), Бродівська міська рада (рішення № 962 від 29.01.2015 р.) та багато інших [5].

Ігнорування норм пп. 4.1.9, пп. 12.3.4 ПК України щодо обов'язковості оприлюднення рішення про встановлення ПНМВЗД до 15 липня року, що передувало плановому періоду, призвело до масового оскарження платниками податків — власниками об'єктів нерухомості податкових повідомлень-рішень щодо нарахування контролюючими органами ПНМВЗД. Прогнозовано, такі судові спори вирішуються на користь платників податку, хоча в деяких випадках адміністративні суди першої та апеляційної інстанцій погоджувалися з правовою позицією податкових органів.

Постановою Верховного Суду від 01.08.2018 р. у справі № 810/1349/17 залишено в силі рішення адміністративних судів першої та апеляційної інстанцій, якими задоволено позов фізичної особи до контролюючого органу про ска-

сування податкового повідомлення-рішення про нарахування ПНМВЗД за 2015 р. Погоджуючись із позицією платника податків, Верховний Суд вказав наступне:

— якщо рішення місцевої ради про встановлення місцевих податків не буде опубліковано до 15 липня року, що передувало бюджетному періоду, в якому підлягає застосуванню відповідний податок, таке рішення застосовується з початку бюджетного періоду, наступного за тим, у якому планувалося запровадити відповідний податок;

— наведений висновок узгоджується також із основними принципами податкового законодавства, проголошеними у ст. 4 ПК України, які визначають зміст і спрямованість правового регулювання податкових правовідносин та повинні застосовуватися як на стадії встановлення податків, їх основних елементів, при внесенні змін до окремих елементів податку, так і на стадії застосування норм, якими визначений обов'язок сплати податку;

— серед принципів, наведених у вказаній нормі, є, зокрема, принцип стабільності ... (пп. 4.1.9 ПК України);

— фактично цей спеціальний принцип податкового законодавства спрямований на конкретизацію одного з аспектів принципу правової визначеності — вимоги розумної стабільності права, яка зумовлює необхідність незмінності правових приписів протягом певного часу [6].

Аналогічних висновків дійшов Верховний Суд у Постанові від 21.08.2018 р. у справі № 822/1550/16, якою відмовив у задоволенні касаційної скарги контролюючого органу та залишив у силі рішення адміністративних судів першої та апеляційної інстанцій про задоволення позову платника податку. Верховний Суд встановив, що оспорювані податкове повідомлення-рішення про донарахування позивачу податку на об'єкти нерухомості за 2015 р. прийнято на підставі рішення Старокостянтинівської міської ради Хмельницької області від 30.01.2015 р. про встановлення ПНМВЗД на 2015 р. [7].

Непоодинокими є випадки порушення строків оприлюднення рішення про встановлення ПНМВЗД внаслідок недбалого або неправильного тлумачення норм ПК України. Постановою Верховного Суду від 28.08.2018 р. у справі № 810/2790/17 скасовано рішення адміністративних судів першої та апеляційної інстанцій, відмовлено в задоволенні позову Бобрицької сільської ради до Києво-Святошинської об'єднаної державної податкової інспекції про зобов'язання внести інформацію про ставки ПНМВЗД до інформаційної системи «Податковий блок» та перерахувати зобов'язання власників нерухомості з ПНМВЗД за новими ставками. Верховний Суд, відмовляючи в позові, роз'яснив необхідність дотримання строків при опублікуванні та застосуванні рішень органів місцевого самоврядування про встановлення ПНМВЗД [8].

Незалежно від причини порушення процедури встановлення ПНМВЗД на плановий період, результат один — неврегульованість механізму податку та відсутність податкового обов'язку у власників нерухомості, відмінної від земельної ділянки, що знаходиться на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці. Це негативно впливає не тільки на наповнення місцевого бюджету, а й на податкову дисципліну платників податків.

У зв'язку з вищевикладеним, віднесення ПНМВЗД до місцевих податків та зборів, що не підлягають обов'язковому встановленню згідно зі ст. 10 ПК України, та неврегульованість автоматичного виникнення податкового обов'язку з ПНМВЗД, в разі неприйняття місцевою радою відповідного рішення, є істотним недоліком нормативно-правового регулювання податку.

При цьому, одночасно з внесенням відповідних змін до ПК України з метою визначення ПНМВЗД як такого, що обов'язково встановлюється, в Кодексі слід передбачити мінімальне значення ставки податку, яке на сьогодні дорівнює нулю. На користь цього висновку свідчить і та обставина, що внаслідок засилля попুলізму в органах влади місцеві ради по-

всякчас запроваджують суто символічні ставки податку. Наприклад, відповідно до офіційного portalу Державної фіскальної служби України, на 2018 р. у Таращанському районі Київської області Ріжківська сільська рада встановила ставку податку для житлових будинків 0,05%, Северинівська, Лучанська сільські ради — 0,03%, а Таращанська міська рада, Калиновецька сільська рада — 0 [4]. Формально дотримуючись вимог ПК України, вказані місцеві ради відверто нехтують наданими їм фіскальними повноваженнями та необхідністю фінансування виконання завдань та функцій місцевого самоврядування. ПНМВЗД з такими низькими ставками порушує принцип економічності оподаткування, встановлений пп. 4.1.6 ПК України, відповідно до якого податки повинні встановлюватися таким чином, щоб обсяг надходжень від їх сплати до бюджету значно перевищував витрати на їх адміністрування.

З урахуванням низького кадрового забезпечення переважної більшості місцевих рад, незначного досвіду з реалізації фіскальної функції, застосування різних підходів при встановленні ставок оподатковуваних об'єктів та пільг для різних категорій громадян та майна, слід позитивно оцінити прийняття Постанови Кабінету Міністрів України № 483 від 24.05.2017 р. «Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг зі сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки». Вказаний акт, який має рекомендаційний характер, покликаний не тільки спростити роботу місцевих рад, а й уніфікувати прийняті ними нормативно-правові акти в галузі оподаткування з метою спрощення адміністрування податків контролюючими органами.

Висновки.

Станом на 2018 р існує ряд проблемних питань у реалізації органами місцевого самоврядування фіскальних функцій в частині регулювання місцевих податків і зборів, зокрема ПНМВЗД, що викликано відсутністю відповідного до-

свіду, низьким рівнем кадрового забезпечення, колізіями норм податкових законів, популізмом з одночасним ігноруванням потреб територіальних громад. Подолання наведених проблем можливо шляхом:

— визначення ПНМВЗД місцевим податком, що встановлюється органами місцевого самоврядування в обов'язковому порядку, а в разі відсутності відповідного рішення податок сплачується відповідно до врегульованих у ПК України елементів податку;

— встановлення в ПК України мінімального значення ставки ПНМВЗД з метою унеможливлення запровадження органами місцевого самоврядування необґрунтовано низьких, суто символічних ставок податку та забезпечення дотримання таких принципів оподаткування як економічність, фіскальна достатність, нейтральність;

— подальшої реалізації реформ з децентралізації влади зі створенням об'єднаних територіальних громад, до складу яких входять спеціалізовані фінансові служби;

— регулярного проведення методоло-

гічної роботи з працівниками органів місцевого самоврядування;

— інформаційно-технічного забезпечення місцевих рад з метою надання їм повних та оперативних даних про виконання платниками ПНМВЗД своїх податкових зобов'язань.

На даному етапі реформи з децентралізації влади доцільним є певне звуження повноважень місцевих рад із самостійного регулювання ПНМВЗД. До таких заходів, крім згаданого вище встановлення мінімального значення ставки податку, слід віднести наведення в ПК України вичерпного переліку категорій фізичних осіб, залежно від їх соціального статусу та майнового стану, а також об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, залежно від їх призначення, належності до галузі господарювання чи суспільного значення, щодо яких місцеві ради можуть встановлювати пільги. Крім запобігання зловживанням з боку органів місцевого самоврядування, це дозволить уніфікувати форми рішень про встановлення ПНМВЗД та істотно спростити адміністрування податку.

Список використаної літератури

1. Теремецький В. І. Правовий вимір фіскальної функції органів місцевого самоврядування // Право і Безпека. 2012. № 1. С. 113—118. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_1_26/.
2. Дубровський В., Черкашин В. Як удосконалити податок на нерухоме майно в Україні. URL: <http://parlament.org.ua/2016/09/28/property-taxation/>.
3. Місцеві бюджети: експерти підбили перші результати 2017 року / Децентралізація. URL: <http://decentralization.gov.ua/news/8053?page=6>.
4. Ставки місцевих податків та зборів / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/stavki-mistsevih-podatkov-ta-zboriv/>.
5. Податок на нежитлове нерухоме майно в 2015 році — зона суперечки, спровокована ВРУ / Оглядний лист КМ партнерс. URL: <http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/non-residential-real-estate-tax/>.
6. Постанова Верховного Суду від 01.08.2018 р. у справі № 810/1349/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75645608>.
7. Постанова Верховного Суду від 21.08.2018 р. у справі №822/1550/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76003542>.
8. Постанова Верховного Суду від 28.08.2018 р. у справі № 810/2790/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76139081>.
9. Товкун Л. В. Місцеві податки та збори як складові податкової системи України: їх особливості та розвиток // Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2015. № 29. С. 85—96. URL: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/13217/1/Tovkun_85-96.pdf.

Шишканов А. А. К вопросу реализации местными советами фискальной функции при налогообложении недвижимого имущества, отличного от земельного участка. Статья посвящена проблемам выполнения органами местного самоуправления фискальной функции при налогообложении недвижимого имущества, отличного от земельного участка. Проанализированы решения местных советов об установлении местных налогов и сборов, материалы судебной практики по результатам рассмотрения споров, которые возникают при налогообложении недвижимого имущества, отличного от земельного участка. Очерчены общие проблемы, с которыми сталкиваются органы местного самоуправления при регулировании налога, и предложены пути их устранения.

Ключевые слова: налог на имущество, налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, местные налоги, органы местного самоуправления, доходы местных бюджетов, налогообложение недвижимого имущества, отличное от земельного участка.

Shishkanov O. A. On the issue of the implementation by local councils of the fiscal function in taxation of real estate other than the land plot.

The article is about the problems of fiscal function executing, while taxing real estate property, different from land plot, by local government bodies. Enactments of local councils have been analyzed, as well as rulings of Ukrainian courts, adopted in the cases on real estate taxation disputes. The common problems of real estate tax regulation, which local councils face, have been defined, and ways for their elimination have been proposed.

Key words: property tax, tax on real estate property, different from land plot, local taxes, local government bodies, local government revenue, taxation of real estate property, different from land plot.