

ПОДАТОК НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

Бжезіцький Т.,

Кандидат наук (доктор реабілітації)

Асистент кафедри адміністративного права, юрисконсульт,

Університет Миколи Коперника в Торуні,

Факультет права та адміністрації

ORCID: 0000-0003-1048-1402

Корнєєв П.,

Студент з питань податкового консультування

Університет Миколи Коперника в Торуні,

Факультет права та адміністрації

ORCID: 0000-0003-4683-242X

Бжезіцький Т., Корнєєв П. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

В дослідженні розглянуто, механізм оподаткування нерухомого майна. Детально проаналізовано нинішній стан справ з їх функціонуванням в Україні. Досліджено також проблеми нормативно-правового характеру. Описано також головні ознаки, котрими характерний даний податок, як в українському законодавстві, так і в польському. Додатково аналізується доцільність реформування бази оподаткування в українському законодавстві. Проаналізовано досвід зарубіжної країни, та проведено паралель до функціонування даного податку в Польщі, як приклад, однієї з європейських економічно розвинених країн. В даному опрацюванні основну увагу приділено податку на нерухоме майно. Впровадження податку на нерухоме майно в Україні пройшло важкий шлях. Автори підкреслюють, що становлення та глобальний розвиток, не є можливий без соціально-економічного розвитку країни. На думку авторів, розвиток повинен починатись з міст, а саме з ефективного формування джерел місцевих бюджетів. Оскільки, саме фінансові ресурси міст мають безпосередній вплив на вирішення соціальних та економічних проблем. Проблема дефіциту фінансових ресурсів міст, є досить частою проблемою, котра побутує на теренах України. Тому вважаємо за потрібне, звернути увагу на європейську практику країн, котрі раціонально підходять до питання перерозподілу доходів, за допомогою тих, чи інших ставок податку, або ж за допомогою застосування пільг передбачених законодавством. Зі статистичних даних виникає, що податок на нерухомість впроваджений в близько 130 країнах, тим самим, забезпечує вагому частину надходжень до бюджету. Дослідження написане з використанням описового методу на основі судової практики адміністративних судів, а також літератури з податкового права.

Ключові слова: податок на нерухоме майно, місцевий бюджет, Польща, база оподаткування, об'єкт

Brzezicki T., Kornieiev P. Tax on real estate, other than land

The study examines the mechanism of real estate taxation. The current state of their functioning in Ukraine is analysed in detail. Problems of legal and regulatory nature are also investigated. The main features that characterize this tax, both in Ukrainian and Polish legislation, are also described. In addition the feasibility of reforming the tax base in the Ukrainian legislation is analyzed. Analyzed the experience of foreign countries, and held a parallel to the functioning of the tax in Poland, as an example, one of Europe's economically developed countries. This article focuses on tax on immovable property. The introduction of real estate tax in Ukraine has followed a difficult path. The authors emphasize that development, and global development, is not possible without the socio-economic development of the country. In the authors' view, development must begin in the cities, namely with the effective formation of local budgets. Because the financial resources of the cities have a direct influence on the solution of social and economic problems. The problem of deficiency of financial resources of cities, is a frequent problem on the territory of Ukraine. Therefore, we consider it necessary to pay attention to the European practice of countries that have a rational approach to the redistribution of income, with the help of certain tax rates, or by applying the

benefits provided by the legislation. Statistical data shows that property tax has been introduced in about 130 countries, thereby providing a significant part of budget revenues. The study is written using the descriptive method on the basis of administrative court jurisprudence and tax law literature.

Key words: real estate tax, local budget, Poland, taxable base, object.

Постановка проблеми. На думку авторів, податок від нерухомого майна, повинен бути одним з ключових елементів наповнення фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування. Нехтування на законодавчому рівні, одним з ключових елементів наповнення бюджету, може призвести до негативних економічних наслідків. Варто підкреслити, що проблематика оподаткування нерухомого майна в Україні є весь час актуальною, на думку авторів, в найближчому часі мають відбутися глобальні модернізаційні процеси, які повинні змінити спосіб наповнення місцевих бюджетів, через реформування правової бази, з метою стабілізації та прогнозування наповнення бюджету.

Стан опрацювання цієї проблематики. Варто зазначити, що питання особливостей оподаткування податку на нерухоме майно, відмінному від земельної ділянки є предметом досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: Н. Флісак, А. Кравчун, С. Бабкіна, Н. Шкільова, В. Скоробагач, А.Мазурова, В.Киричик, А. Дулько, Е. Аблязовою, П. Боршовський, Р. Довгір, Е. Леонард, В. Моравський. Тим не менше, значна кількість досліджень так і не привела до завершального етапу, та не створила, єдиного системного бачення способу вирішення проблем пов'язаних з оподаткуванням нерухомого майна.

Метою статті є детальний аналіз застосування податку на нерухоме майно на прикладі податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки. Головною метою є спроба визначення векторів для адаптації елементів податку на території України, через аналіз європейського досвіду функціонування податку на нерухоме майно. Кожен з авторів намагався виявити особливості оподаткування нерухомого майна, а також віднайти недоліки, та законодавчі прогалини, з метою надання пропозицій, аби змодернізувати українську податкову систему до європейського рівня. У Польщі питання, пов'язані з оподаткуванням нерухомості, в першу чергу регулюються Законом від 12 січня 1991 року про місцеві податки та збори (t.j. Dz. U. z 2019 r. roz. 1170 z różn. zm.). Як зазначає польський науковець С.Бабіаж в своїх наукових опрацюваннях, рівномірність судової практики на основі цього акту (і, мабуть, найбільш суперечливого податкового закону) є рідкістю.

Виклад основного матеріалу. Дискусії, щодо впровадження даного податку велися ще з 1990-х рр, але все закінчувалося на етапі законопроектів, котрі не підтримувались на сесіях ВР. Кількість недоліків, котрі панували до реформації законодавства, вражає. Одним з найважливіших прикладів, є стягнення податку лише з громадян України, при цьому, юридичні особи не мали обов'язку заплати податку. Варто підкреслити, що заслугою започаткування введення податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, є адаптація українського законодавства до законодавства Європейського Союзу. Дивлячись на європейську практику, можна однозначно ствердити, що податок на нерухомість, повинен бути невід'ємною складовою, наповнення місцевого бюджету.

В своєму дослідженні, Н. В. Шкільова, підкреслює, що податок на майно є місцевим податком, характерною рисою є те, що це особистий податок, та варто його кваліфікувати до прямих податків [1]. Варто підкреслити, що одним із принципів, на якому ґрунтується податкове законодавство України, є загальність оподаткування. Згідно пп. 4.1.1 п.4.1 ст.4 Податкового Кодексу України, кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим Кодексом податки, та збори, платником яких вона є згідно з положеннями кодексу. Згідно зі ст. 10 Податкового кодексу України встановлено перелік місцевих податків та зборів, виходячи з якого, кожна сільська, селищна чи міська рада приймає рішення про встановлення на своїй території тих чи інших місцевих податків та зборів. Згідно з законодавством України, до місцевих податків належать:

1. Податок на майно, (котрий складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, плати за землю).
2. Єдиний податок

З закону України виникає, що цей податок накладається безпосередньо на платників, а його розмір встановлюється на підставі розміру об'єкта, котрий підпадає під оподаткування. Варто підкреслити, що згідно з пп. 266.1.1 п.266.1 ст.266 в Україні платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є фізичні та юридичні особи, а також нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової, а також нежитлової нерухомості. Згідно з Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 N 889-IV через поняття нерухомого майна (нерухомість) розуміється об'єкти майна, які розташовуються на землі і не можуть бути переміщені в інше місце без втрати їх якісних або функціональних характеристик (властивостей), а також земля. Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частина. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлюється за рішенням селищної, сіль-

ської або міської ради залежно від місця розташування об'єкту. Місцеві органи в межах своїх повноважень ухвалюють рішення про встановлення місцевих податків і зборів, у яких визначається об'єкт оподаткування, платника податків і зборів, розмір ставок, податковий період та інші елементи, котрі визначені Податковим кодексом України. Варто також підкреслити, що установа і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до Податкового кодексу сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України. Для фізичних осіб, податок нараховується уповажненим контролюючим органом ДПС, у випадку юридичних осіб, зобов'язує метод само обчислення. Згідно з чинним законодавством, базою для оподаткування об'єкту є площа нерухомості, що можна віднести до кардинальної відмінності наприклад від оподаткування земельної ділянки. Варто підкреслити, що погляди представлені доктриною та в літературі, щодо бази оподаткування нерухомого майна кардинально відрізняються від чинного законодавства. В.Ш Скоробагач, А.М. Дулько, в своїх опрацюваннях зазначають, що сьогоденна модель функціонування, не є корисною для громадянина та держави, оскільки не задіюється принцип соціальної справедливості, та немає проявів фіскальної ефективності [2]. Також побутує думка, що реформування шляхом зміни бази, не буде мати сенсу на даному етапі розвитку та становлення даного податку, такий погляд презентують: А.Мазурова, В.Киричик [3]. Вважаю, що останній підхід є доцільним та правильним, оскільки в даний момент відбувається процес становлення, та європейський досвід підказує, що впровадження змін в базі оподаткування може негативно вплинути на наповнення місцевого бюджету, створюючи відповідні проблеми, під час спроб, встановлення даного податку.

Варто підкреслити, що податок на нерухоме майно, відмінному від земельної ділянки має велику кількість переваг, відносно інших податків. Оскільки, адміністративний процес даного податку є простим, порівнюючи його, наприклад до ПДВ, спосіб встановлення платника є простий та зрозумілий, також він реалізує функцію стимулюючу, регулюючу та фіскальну [4], надходження до місцевих бюджетів є прогнозовані, що повинно позитивно впливати на формування бюджетних витрат і тд. Наступним важливим елементом, є класифікація нерухомого майна, оскільки, раціональне використання майнових об'єктів, на мою думку, неможливе без його первинної класифікації, зокрема віднесення до певного виду житлових/нежитлових приміщень. Вважаю, що правильна та конструктивна класифікація об'єктів нерухомості для цілей оподаткування необхідна для визначення об'єкта оподаткування. Варто підкреслити, що український законодавець відокремлює три види нерухомості:

1. Житло — об'єкт, котрий призначається та придатний для постійного або тимчасового проживання людей,
2. Нежитлові приміщення — це відокремлене в натурі приміщення, призначені для використання в цілях, не пов'язаних з мешканням в цьому приміщенні та/або обслуговуванням інших приміщень будівлі, яке є самостійним нерухомим майном і об'єктом цивільних прав [5].
3. Земля — один із факторів в комерційній діяльності, котрий бере участь у виробництві товарів чи наданні послуг [6].

Варто також звернути увагу, на податкову декларацію, котра затверджена наказом №48, в її змісті, передбачено 9 загальних класифікуючих типів нерухомості: квартира, житловий будинок, інший об'єкт житлової нерухомості, будівля готельна, будівля офісна, будівля торгівельна, гараж, будівля для публічних виступів, інша будівля. На мою думку, загальна класифікація нерухомого майна має приблизний і наочний характер та в даному випадку, є зручною лише для реєстраційних цілей. Належить також звернути увагу, що об'єкти нерухомості у більшості випадків, мають економічну цінність, оскільки призначені для тривалого використання, що повинно призвести до позитивної динаміки наповнення бюджету і систематизації процесу заплати податку. У зв'язку з чим, чітка класифікація об'єкту є підставою для застосування пільг або ж навіть преференцій, наданих державою. Тому у підсумку можна ствердити, що з пп. 266.2.1 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України, об'єктом, котрий підлягає оподаткуванню податком на нерухомість є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка. Важливим також є те, що в пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України, представлений замкнений каталог об'єктів, котрі не підлягають оподаткуванню, що позитивно впливає на державний, та приватний сектор, котрий в даному випадку, не є залежним від індивідуального рішення податкового органу, а на законодавчому рівні має гарантію, що податок не буде накладений.

На мою думку, також доцільно звернути увагу на досвід зарубіжних країн, адже у багатьох країнах цей податок функціонує тривалий час. Що ж стосується міжнародної практики оподаткування нерухомого майна, детальний аналіз, хочемо провести на прикладі Польщі. У Польщі, як і в Україні, податок на нерухомість належить до місцевих податків. На підставі ст. 217 Конституції Республіки Польща (*Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.*), можна ствердити, що встановлення податків, інших державних зборів, визначення суб'єктів господарювання, об'єктів оподатку-

вання та податкових ставок, а також правил надання пільг або ж звільнень від оподаткування, може встановлюватись тільки в формі — закону.

Згідно з польським законодавством, місцеві податки визначаються Законом від 12 січня 1991 року “Про місцеві податки і збори” (t.j. Dz. U. z 2019 r. roz. 1170 z różn. zm.). Варто звернути увагу, що максимальна межа податкової ставки визначається парламентом, ця норма виникає з Конституції. Податок на нерухомість щороку визначається міністром фінансів і затверджуються місцевими органами влади. Вищезазначений закон регулює насамперед, питання, що стосуються платників податку на нерухоме майно, предмет оподаткування, а також його розмір та пільги.

Податок на нерухомість нараховується та справляється податковими органами місцевого самоврядування на рівні гмін, до яких належать вуйти, бурмістри або президенти міст. Варто підкреслити, що повноваження гмін (рада гміни та рада міста) також мають велике значення для суми стягуваного податку. Рада міста є органом, котрий визначає розмір ставок податку на нерухомість. Рішення має форму ухвали, яка є положенням загальноприйнятого законодавства, підставою для видання рішення є ст. 5 Закону “Про місцеві податки і збори”., закон передбачає лише максимальні ставки податку, залишаючи їх визначення місцевим органам.

Повертаючись до безпосереднього предмету цього дослідження, слід зазначити, що об’єкт оподаткування податком на нерухомість, очевидно, подібний до структури, прийнятої в Україні. На підставі ст. 2 п.1 Закону “Про місцеві податки і збори”, оподаткуванню податком на нерухомість підлягають наступні об’єкти нерухомості: 1) земля, 2) будівлі або їх частини, 3) споруди або їх частини, пов’язані з веденням підприємницької діяльності.

Поняття нерухомості сформульоване в ст. 46 § 1 Закону від 23 квітня 1964 р. Цивільного кодексу (t.j. Dz. U. z 2020 r. roz. 1740 z różn. zm.). Польське законодавство знає три види нерухомості. Сюди входять: земля, що утворює частину земної поверхні, будівлі, постійно пов’язані з землею, частини цих будівель відповідно до певних норм (наприклад, житлові приміщення, відокремлені в будівлі). Такі позиції знайшли своє відображення і в юриспруденції адміністративних судів, яка вже в перші роки дії Закону “Про місцеві податки і збори” визначилась, що поняття нерухомості, доцільно не було сформульоване в положеннях вищезазначеного закону. Тому, не може бути сумнівів у тому, що законодавець мав на увазі вже існуюче визначення цього поняття, що міститься в загальній частині Цивільного кодексу. Цей висновок відповідає принципу однаковості правової системи, який передбачає використання термінів з однаковим змістом. (Пітвердженням вище написаного, є вирок Найвищого Адміністративного Суду в м.Познань від 27.02.1992 р. SA/По 1346/01, CBOSA). Рішення, чи підлягає оподаткуванню земельна ділянка податком на нерухоме майно, зводиться до перевірки того, чи вона класифікована у реєстрі земель та будівель [7]. Земельно-будівельний реєстр — це особливий тип реєстру, який охоплює всю територію Польщі. Це важливо через те, що дві категорії: сільськогосподарські землі та ліси не підлягають оподаткуванню податком на нерухомість, за винятком тих, що використовуються для ведення підприємницької діяльності. Другою обставиною, необхідною для визначення предмету оподаткування, є той факт, що нерухомість фактично повинна бути зайнятою на ведення підприємницької діяльності. Остання обставина стосується лише земель, класифікованих, як сільськогосподарські землі чи ліси. Це фактична обставина, яка повинна бути встановлена в ході податкового провадження у разі проведення спору між платником податків та податковим органом [8]. *Ad casum*, це може поставити перед органом, що веде провадження, ряд доказових проблем.

Другим предметом оподаткування є будівлі або їх частини. У даному випадку основна проблема полягає у визначенні, коли предмет податку є будівлею, а коли її частина. Це важливо для особи платника податків (а саме, коли він платить за будівлю, а коли тільки за частину) та через податкову базу (коли він платить за площу всієї будівлі, а коли за її частини) [9]. Слід зазначити, що Закон “Про місцеві податки і збори”., впровадив визначення будівлі у ст.1-а. п.1 пкт.1, згідно з котрим, будівлею згідно з положеннями будівельного законодавства, є будівельний об’єкт, котрий постійно пов’язаний із землею, відокремлений від простору за допомогою будівельних перегородок і має фундаменти та дах.

Однак використане визначення викликає низку практичних сумнівів, які на практиці призводять до спорів щодо оцінки бази до оподаткування. Ці спори вирішуються в адміністративних судах, котрі часто представляють різні точки зору в казусних питаннях. Тому вважаємо, що податкове рішення повинно будуватись, виходячи з норми закону та елементів, котрі були представлені в даній статті закону. Подібний погляд підтримується адміністративними судами. (прикладом, рішення є вирок Воевудзького Адміністративного Суду в м.Лодзь з 27.05.2021 р., I SA/Łd 159/21, CBOSA).

Відсутність точності використовуваного терміну є весь час підставою для нескінченних доктринальних та судових спорів, що часами, закінчуються також перед Конституційним Судом (прикладом є вирок Трибуналу Конституційного з 24.01.2021 SK 39/19, Dz.U. 2021 roz. 401). Варто підкреслити, що цей спір має практичне значення через те, що у випадку будівель оподатковується їх площа, а у випадку споруд податок нараховується до 2% від їх вартості.

Існуючий спір відноситься безпосередньо до класифікації об'єкту, як будівлі чи споруди, пов'язаний безпосередньо з третім предметом оподаткування, який включає будівлі або їх частини, пов'язані господарчою діяльністю. Це означає, що не кожна споруда, а лише та, котра безпосередньо пов'язана з веденням господарчої діяльності обкладається податком на нерухомість. Як результат, споруди, наприклад у вигляді дороги, площі, огорожі, пандусів, що належать, наприклад, фізичним особам, які не ведуть підприємницьку діяльність, не оподатковувались та не є об'єктом оподаткування. Такий підхід, на думку авторів, несе позитивні наслідки, як і для фізичних осіб, так і для самої держави [10]. Слід зазначити, що згідно з польським законодавством, об'єкт будівлі оподатковується, як будівля, коли він має ознаки, що впливають із законодавчого визначення будівлі, що міститься у ст. 1а пп.1 п.1 Закону "Про місцеві податки і збори".

Більше тридцяти років застосування Закону "Про місцеві податки і збори" в Польщі не завжди призводило до розробки точних визначень, що стосуються предмета оподаткування, тому кількість казуїстичних питань, котрі були скеровані до Суду є так великою. Варто підкреслити, що далі в цьому відношенні виникають сумніви та суперечки, як у доктринальній, так і в юридичній площині. Крім того, динаміка економічного життя відкриває нові зони конфліктів. Вони стосуються, серед іншого, оподаткування вітрових електростанцій, фотоелектричних установок та силосів.

У зв'язку з вище написаним, на думку авторів, Україна може перейняти польський досвід для удосконалення правового регулювання податку від нерухомого майна.

Висновки. Проаналізувавши актуальний стан правовий податку від нерухомого майна, автори опрацьованя, дійшли до наступного висновку: українська система оподаткування нерухомого майна розвивається в правильному напрямі, але потребує впровадження та оновлення великої кількості складників. На думку авторів, доцільним було б перейняти досвід європейських країн, як приклад для наслідування. Дослідження показало, що варто впровадити зміни в способі формування міських бюджетів, через оновлення системи нарахування податку від нерухомого майна, оскільки це дозволить в певній мірі вирішити питання з наповненням бюджету. Також, після аналізу європейської практики, вдалося зрозуміти, що варто збільшити вагомість даного податку через запровадження системного стягування з комерційної та виробничої нерухомості, оскільки це дозволить збільшити вагомість даного податку порівнюючи до інших. Також важливою складовою, є комплексні легіслаційні зміни в законодавстві, котрі конкретно повинні визначати: спосіб, предмет та базу оподаткування. Аналіз польського способу оподаткування нерухомого майна, показує певні перспективи, котрі українська податкова система могла б перейняти, у випадку правильної модернізації процесів оподаткування. Однозначно, важливим є системний підхід та одноманітність законів, у випадку оподаткування нерухомого майна. Варто звернути увагу також на проблематику, котра міститься в польському законодавстві (в контексті податку від нерухомості), а саме створення конкретних рам та понять, котрі дозволять відрізнити будівлю від споруди, як підстави для накладення податку на нерухомість. У зв'язку з вище написаним, вважаємо за потрібне, впровадження комплексних законодавчих змін, з метою удосконалення українського законодавства до європейського рівня.

Список використаних джерел:

1. Шкільова Н. В. *До питання про місце податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в податковій системі: порівняльно-правовий аспект*. Держава та регіони. Сер.: Право. 2013. No 1. С. 119–122.
2. Дулько А. М. *Становлення і розвиток оподаткування нерухомого майна в Україні*. Ірпінь, 2017. 207 с.
3. Мазурова А. Киричик В. *Введення податку на нерухомість в Україні: проблеми і перспективи*. URL: <http://наука.kushnir.mk.ua/?p=64649> (дата звернення 27.06.2021).
4. Крючкова Н. М. *Проблеми впровадження в Україні податку на нерухомість, від- мінну від земельної ділянки*. Науковий вісник: Фінанси, інвестиції. 2014. No 1. 40–44.
5. Логвін В.С. *ПОНЯТТЯ НЕЖИТЛОВОГО ПРИМІЩЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТА ЦИВІЛЬНИХ ПРАВ*. URL: http://kul.kiev.ua/images/chasop/2013_2/196.pdf (дата звернення 21.06.2021).
6. Попова В., Купалова І. *Нерухомість у юридичних осіб*. URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100007072-nerukhomist-u-yuridichnikh-osib?fbclid=IwAR1O47kSrq2iq_hgAv7nMz7kzGn8PeegZ3jaUw1oUWGGV1gwy17a72lXZ5Y
7. П. Боршовський, К. Стельмашик, П. Боршовський, *Коментар до Закону про місцеві податки та збори. Місцеві податки та збори. Сільськогосподарський податок. Лісовий податок. Коментар*, Варшава, 2016, ст. 2.
8. K. Radzikowski, *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 13 grudnia 2006, I SA/Wr 1368/06, FK 2008, nr 12, s. 75.*
9. L. Etel [w:] *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012,
10. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.