

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКУ НА МАЙНО

LEGAL NATURE OF PROPERTY TAX

Рижий А.В., аспірант

кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права

Класичний приватний університет

У статті висвітлено роль майнових податків, як одного із основних джерел дохідної частини місцевих бюджетів. Приділено увагу правовому зв'язку між майном, що належить платнику податків на праві власності та виникненням і реалізацією ним податкового обов'язку. Досліджено податок на майно в Україні, який складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю.

Розглянута фінансово – правова природа та особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Проаналізовані діючі норми Податкового кодексу України. Запропоновано внести зміни до порядку визначення бази оподаткування з загальної площі об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі його часток на ринкову вартість.

Дослідженні правові основи справляння транспортного податку, як складової частини майнових податків. Проаналізовані Закони України «Про транспорт», «Про автомобільний транспорт» та Постанову КМУ «Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів». На підставі проаналізованих нормативних актів було запропоновано розширити об'єкт оподаткування за рахунок колісних транспортних засобів, мотоциклів, яхт та суден, моторних човнів, катерів, літаків та вертольотів та закріпити на законодавчому рівні цільової спрямованості коштів, які надійшли в місцеві бюджети від сплати транспортного податку.

Розглянута правова природа справляння плати за землю. Зроблено висновок, що земельний податок в умовах децентралізації має значні переваги як у фіскальному, так і у регулюючому відношенні. Запропоновано провести повну інвентаризацію земель, стосовно кількісного та якісного стану земель в Україні та підвищити розмір плати за землю за нераціональне використання земель власниками або користувачами.

Ключові слова: податок на майно, Податковий кодекс України, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плата за землю, місцеве самоврядування, децентралізація.

The article highlights the role of property taxes as one of the main sources of revenue for local budgets. Attention is paid to the legal bonds between the property owned by the taxpayer on the right of ownership and the creation and fulfillment of the tax liability.

The property tax in Ukraine, which consists of tax on real estate other than land plot, transport tax and land tax, has been studied.

The financial and legal nature and peculiarities of collection of tax on real estate other than land plot are considered. The current norms of the Tax Code of Ukraine are analyzed. It is proposed to make changes to the procedure for determining the tax base from the total area of residential and non-residential real estate, including its shares at market value.

Legal basis for the collection of transport tax as part of property taxes are studied. The Laws of Ukraine "About Transport", "About Road Transport" and the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On Approval of the Methodology for Determining the Average Market Value of Cars and Amendments to Annexes 1 and 2 to the Procedure for Determining the Average Market Value of Cars, Motorcycles and Mopeds" were analyzed. On the basis of the analyzed normative acts it was proposed to expand the object of taxation at the expense of wheeled vehicles, motorcycles, yachts and ships, motor boats, boats, planes and helicopters and to enshrine at the statutory level the target direction of funds received in local budgets from transport tax.

The legal nature of land tax is considered. It is concluded that the land tax in the context of decentralization has significant advantages both in fiscal and regulatory terms. It is proposed to conduct a full inventory of land in relation to the quantitative and qualitative condition of land in Ukraine and increase the amount of payment for land for irrational use of land by owners or users.

Key words: property tax, Tax Code of Ukraine, tax on real estate other than land plot, transport tax, land tax, local self-government, decentralization.

Постановка проблеми: Соціально-економічний розвиток держави передбачає ефективне функціонування територіальних громад, в тому числі через вміння якісно сформулювати фінансовий потенціал адміністративної одиниці. Така здатність потребує відповідного податкового забезпечення, що реалізується через механізми формування доходів місцевих бюджетів. В умовах динамізму децентралізаційних процесів майнові податки мають актуальне значення та досконалі переваги серед інших видів податків і платежів [13].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питання правової природи податку на майно присвятили увагу наступні науковці: В.В. Чайка, О.Ю. Гостева, А.С. Дубоносова, Ф.П. Ткачик, В.І. Дмитрів, Н.В. Шкільова, С.В. Березовська та інших.

Зокрема, А.С. Дубоносова у своїх наукових роботах приділила увагу правовому зв'язку між майном, що належить платнику податків на праві власності та виникненням і реалізацією ним податкового обов'язку, щодо конкретного майнового податку, який представлений та діє в системі оподаткування України [4].

Заслугує на увагу дослідження В. В. Чайки, з приводу здійснення аналізу фінансово-правової сутності оподаткування житлової нерухомості в Україні. Ним досліджені

та розкриті окремі положення податково-правової доктрини у вказаній сфері, виявлено та обґрунтовано необхідність комплексного підходу до правового регулювання оподаткування нерухомості на основі врахування рівня розвитку фінансово-правової науки та правосвідомості суспільства [15].

Ф.П. Ткачик, В.І. Дмитрів у своїх наукових роботах дослідили фіскальну та соціально-економічну роль майнових податків, провели моніторинг питомої ваги майнових податків у податкових надходженнях розвинених країн світу та динаміку надходжень та структури майнових податків до Зведеного бюджету України [13].

Ретельно питання аналізу застосування податку на нерухоме майно у країнах з розвинутою ринковою економікою та визначення можливостей адаптації його елементів до вітчизняних умов, досліджувалось у наукових роботах О.Ю. Гостевої [3].

Незважаючи на вагомий здобутки вчених у дослідженні справляння майнових податків, визначення їх впливу на регіональний розвиток залишається актуальним, оскільки вдосконалення справляння майнових податків в Україні сприятимуть збільшенню обсягів фінансових ресурсів місцевих органів влади.

Виклад основного матеріалу. Згідно зі ст. 190 Цивільного кодексу України (далі за текстом – ЦК України),

майно є особливим об'єктом цивільного права, яким вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Але, відповідно до ч. 2, ст. 1 ЦК України до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій, а також до податкових, бюджетних відносин – цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом [14]. Проте майно, як об'єкт оподаткування, охоплює тільки ті цивільно-правові форми (об'єкти цивільних прав), за наявності яких у платника податків виникає податковий обов'язок. За таких обставин майно, як об'єкт оподаткування слід розглядати виключно тоді, коли з ним пов'язується податковий обов'язок у платника податків, тобто в контексті закону про конкретний майновий податок, що встановлено в системі оподаткування України [4].

Одним із основних джерел дохідної частини місцевих бюджетів – є майнові податки, які є невід'ємною складовою податкових систем розвинених країн світу. Адже вони виступають не тільки як важливий фіскальний інструмент, але і як соціально-справедливий економічний регулятор розвитку держави. Майнове оподаткування застосовується в Україні дещо невпевнено, і об'єктивно розглядається як чинник посилення дохідності місцевих бюджетів України, тому і потребує підвищення ефективності та імплементації успішних реформ, у тому числі і реформи децентралізації [13].

Відповідно до п. 265.1, ст. 265 Податкового кодексу України (далі за текстом – ПК України), податок на майно в Україні з:

- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортного податку;
- плати за землю [11].

Розглянемо податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у розрізі його елементів.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, характеризується декількома принциповими рисами та за своєю фінансово – правовою природою є: а) місцевим податком; б) прямим податком (прямі податки не стягуються при реалізації товарів і послуг, їх тягар неможливо перекласти на споживача) в) особистим податком. Таким чином, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у податковій системі України виступає місцевим, прямим, особистим податком, який справляється з власників об'єктів житлової нерухомості та зараховується до бюджету територіальної громади [16].

Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості (п. 266.1, ст. 266 ПК України). Базою оподаткування вважається загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток (п.п. 266.3.1 п. 266.3 ст. 266 ПК України).

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичної особи здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника житлової нерухомості у порядку, визначеному п.п. 266.7.1 п. 266.7 ст. 266 ПКУ виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної згідно з п.п. 266.4.1 п. 266.4 ст. 266 ПКУ та відповідної ставки, встановленої за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в залежності від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування.

Вважаємо, що базою нарахування податку повинна стати ринкова вартість об'єкту. Тим самим з'являється можливість врахувати місце розміщення об'єкту нерухомості (рекреаційна або промислова зона, обласний центр

або районний і т. ін.), стан об'єкту нерухомості (пам'ятка архітектури або стандартна квартира, новобудова, старий житловий фонд і т. ін.) без додаткових витрат на визначення різних надбавок та коефіцієнтів, які враховують ті чи інші особливості [5].

Транспортний податок, як складова частина майнових податків являє собою обов'язковий, безумовний платіж до місцевого бюджету, що встановлюється в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень та справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України.

Згідно з п.п. 267.1.1 п. 267.1 ст. 267 ПКУ, платниками є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні, згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі. Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Механізм визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів встановлено постановою Кабміну № 66 «Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів» [12].

Ставка транспортного податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 тис. грн за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів оподаткування фізичних осіб здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку.

Дослідив існуючий порядок справляння транспортного податку, визначений ПК України та проаналізував норми попереднього ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів», треба звернути увагу на те, що останній зазначав: «Кошти цього податку спрямовуються на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг у населених пунктах, що належать до комунальної власності, а також на потреби дорожнього господарства за напрямками, визначеними відповідно Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, міськими, селищними та сільськими радами» [7]. Тобто до набуття чинності ПК України транспортний податок мав цільову спрямованість, що наразі – не передбачено [1]. Закріплення на законодавчому рівні цільової спрямованості коштів, за місцевими бюджетами, дозволить платникам мати уяву: куди та на що йде їхній платіж, а також сприятиме посиленню фінансової спроможності місцевих бюджетів та розвитку інфраструктури громад. Адже до ознак децентралізації відноситься можливість здійснення громадською контролю за використанням коштів місцевими бюджетами.

Стосовно об'єкту оподаткування транспортного податку, С.В. Березовська у своїй науковій роботі зазначила, що назва податку не відповідає його сутності, оскільки податок називається «транспортний», а

сплачується тільки за володіння легковим автомобілем. Так відповідно до ст. 21 ЗУ «Про транспорт» до транспорту відноситься транспорт загального користування (морський, річковий, автомобільний і авіаційний тощо), промисловий залізничний транспорт, відомчий транспорт [8], а відповідно до ч. 4 ст. 1 Закону України «Про автомобільний транспорт», автомобільний транспортний засіб – колісний транспортний засіб (автобус, вантажний і легковий автомобіль, причіп, напівпричіп), який використовується для перевезення пасажирів, вантажів або виконання спеціальних робочих функцій [6].

Вважаємо, що об'єкт оподаткування має некоректне визначення, тому доцільно привести у відповідність

пп. 267.2.1, п. 267.2 ст. 267 ПК України до ст. 21 ЗУ «Про транспорт» уточнив об'єкт, додав окрім легкового автомобіля, й інші транспортні засоби. Адже, навіть, відповідно до раніше діючого ЗУ «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» 1991 р. [7] та норм ПК України (що діяли до внесення змін у 2014 р.) підлягали оподаткуванню колісні транспортні засоби, мотоцикли, яхти та судна, човни моторні і катери, літаки і вертольоти, крім деяких, що звільнялися від оподаткування [1].

На нашу думку, треба розширити об'єкт оподаткування за рахунок колісних транспортних засобів, мотоциклів, яхт та суден, моторних човнів, катерів, літаків та вертольотів.

Плата за землю також являється майновим податком та є вагомим джерелом доходів місцевих бюджетів.

Земельне оподаткування в Україні представлено платою за землю, що була запроваджена в 1992 році. До 2015 року цей податок відносився до загальнодержавних податків, однак, з 1 січня 2015 року плата за землю стала складовою податку на майно та була переведена до складу місцевих податків. В межах своїх повноважень сільські, селищні, міські ради приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів. Органам місцевого самоврядування надано повноваження щодо встановлення ставок плати за землю в межах граничного розміру, пільг щодо земельного податку, нормативної грошової оцінки земельних ділянок, що перебувають на території населених пунктів [2].

Функції податків визначають їх економічну суть. Вітчизняна фінансова наука традиційно приділяє значну увагу дослідженню функцій оподаткування. Функції земельного оподаткування включають в себе:

- стимулюючу функцію – стимулювання раціонального використання землі;
- регулюючу функцію – дозволяє зрівняти умови господарювання для підприємств, що функціонують у різних умовах;
- фіскальну функцію – примусове стягнення податків на користь місцевого або державного бюджетів, з метою покращення інфраструктури громади в цілому [9].

Законодавчо визначено, що складовими плати за землю є орендна плата та земельний податок.

Згідно з нормами ПК України земельний податок мають сплачувати власники земельних ділянок (паїв) та постійні землекористувачі – фізичні та юридичні особи Об'єктами оподаткування земельним податком є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Органи місцевого самоврядування самостійно встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території (п. 284.1 ст. 284 ПК України).

Відповідні рішення мають бути оприлюднені та, як правило, бути доступними онлайн – на сайтах відповідних органів або на сайті Державної фіскальної служби України (пп. 12.3.4, п. 12.3, ст. 12 ПК України).

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження), встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка, та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Тобто, при розрахунку ставки податку за земельні ділянки не враховується якісні характеристики ділянок, що в свою чергу призводить до відсутності економічної обґрунтованості вартості земельної ділянки.

На думку науковця І. В. Мартинюка, вдосконалення плати за землю повинно бути спрямовано на: 1) вдосконалення рентного підходу, що лежить в основі розрахунку

плати за землю, який визначав би економічно обґрунтовану вартість земельної ділянки, як в багатьох зарубіжних країнах; 2) перегляд пільг з земельного податку. А саме, запровадження пільг з земельного податку, щодо осіб, які застосовують природоохоронні та природовідновлювальні заходи відносно земельних ресурсів країни [10]. Ці зміни, на думку науковця, сприятимуть підвищенню екологічної та фіскальної ролі плати за землю.

На нашу думку законодавцю треба звернути увагу на нераціональне використання земель, а саме: на невиконання комплексу організаційних, технічних і біотехнологічних заходів, спрямованих на відновлення ґрунтового покриву, поліпшення стану та продуктивності порушених земель, на відмову від обробітку землі; на недотримання сівозмін та ін., що призведе до скорочення ріллі. Вирішення цього питання можливо тільки з покладенням на власника, або землекористувача обов'язку по сплаті земельного податку за підвищеними ставками.

Ця практика підвищеного оподаткування за нераціональне використання земель існує у розвинутих країнах Європи. Наприклад в Болгарії, якщо земельна ділянка не обробляється, то її власники змушені сплатити земельний податок за підвищеними ставками, водночас такі заходи стимулюють землевласника обробляти земельну ділянку, віддати земельну ділянку для тимчасового або постійного користування або продати [5].

Земельний податок в умовах децентралізації має значні переваги як у фіскальному, так і у регулюючому відношенні. По перше – можливість ухилення від оподаткування земельним податком практично не існує; по друге – реалізується принцип справедливості та рівномірності як механізм адміністрування земельного податку науково обґрунтований; по-третє – земельний податок слугує інструментом, за допомогою якого держава вирівнює умови господарювання [9]. В зв'язку з цим плата за землю – є одним із привабливіших податків для наповнення місцевих бюджетів та розвитку територіальних громад, тому потребує постійного законодавчого удосконалення та наукового вивчення шляхів його раціонального використання для громад та населення.

Реформування майнового оподаткування в Україні повинно бути спрямовано не лише на зростання його фіскальної ролі, що є дуже важливим напрямком в умовах децентралізації, але й на врахування справедливих, соціальних, економічних та екологічних складових податку на майно.

Висновки. Підсумовуючи викладене у статті, вважаємо за потрібне запропонувати вдосконалити майнові податки в Україні, наступним чином.

Щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, варто змінити базу оподаткування з загальної площі об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі його часток на ринкову вартість, що є більш ефективним та соціально справедливим.

Щодо транспортного податку:

- розширити об'єкт оподаткування за рахунок колісних транспортних засобів, мотоциклів, яхт та суден, моторних човнів, катерів, літаків та вертольотів;

- закріпити на законодавчому рівні цільової спрямованості коштів, які надішли в місцеві бюджети від сплати транспортного податку на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг у населених пунктах, що належать до комунальної власності.

Щодо плати за землю:

- провести повну інвентаризацію земель, стосовно кількісного та якісного стану;
- на законодавчому рівні підвищити розмір плати за землю за нераціональне використання земель власниками або користувачами.

Запропоновані напрямки вдосконалення майнових податків в Україні сприятимуть зростанню фіскальної ролі майнових податків та збільшенню обсягів фінансових ресурсів місцевих органів влади, що є особливо актуальним в умовах децентралізації.

ЛІТЕРАТУРА

1. Березовська С.В. Транспортний податок в Україні: недоліки , проблеми та шляхи її вирішення. Економіка, фінанси, право. № 6/1. 2016. URL: file:///D:/Desktop/%D0%94%D0%B8%D1%81%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F/5%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F/ecfipr_2016_6(1)_13.pdf
2. Богатирьова Є.М. Плата за землю як джерело наповнення місцевих бюджетів України. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». № 6.2018. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2018/49.pdf
3. Гостева О.Ю. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки , як можливість поповнення місцевих бюджетів. Економіка та право. № 2 (41). 2015. URL: file:///D:/Downloads/196-1-320-1-10-20180522.pdf
4. Дубоносова А.С. Майно як об'єкт оподаткування. *Форум права* .№3. 2008. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2008_3_25
5. Оподаткування та кадастрова оцінка нерухомого майна: досвід, стан і перспективи: науково-аналітична доповідь / І.О. Євсєєва. Ірпінь. НДІ фінансового права, 2014. – 44 с. URL: http://ndfip.nusta.com.ua/files/NAD/002_%D0%B4%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D1%96%
6. Про автомобільний транспорт. Закон України від 5 квітня 2001 року. № 2344-III / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#Text>
7. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Закон України від 11 грудня 1991 року. № 1963-XII / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1963-12#Text>
8. Про транспорт. Закон України від 10 листопада 1994 року. № 232/94-ВР / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/232/94-%D0%B2%D1%80#Text>
9. Кухта К.О., Джуря В.В.. Історичний генезис адміністрування земельного податку в Україні : сучасні аспекти та еволюція розвитку земельного оподаткування . Інвестиції: практика та досвід. № 2. 2019. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/2_2019/9.pdf
10. Мартинюк В.І. Діючий стан та тенденції майнового оподаткування в Україні. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». № 5. 2018. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2018/66.pdf.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
12. Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів. Постанова КМУ від 18.02.2016 року. № 66 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2016-%D0%BF#Text>.
13. Ткачик Ф.П. , Дмитрів В.І. Адміністрування майнових податків в української та світової фіскальній праці. Гроші, фінанси і кредит. Випуск 40. 2020. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/40_2020_ukr/73.pdf
14. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року. № 435-IV / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
15. Чайка В.В. Фінансова-правова природа податку на нерухоме майно , відмінне від земельної ділянки. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. № 2(65). 2014 URL: file:///D:/Downloads/Nvnuodpsu_2014_2_9%20(4).pdf
16. Шкільова Н.В. До питання про місце податку на нерухоме майно , відмінне від земельної ділянки в податкової системі: порівняльне – правовий аспект. Серія: Право. № 1 (39). 2013. URL: file:///D:/Downloads/drp_2013_1_27.pdf