

УДК 347.73

DOI 10.33244/2617-4154.1(8).2022.100-107

А. В. Гарбінська-Руденко,*канд. юрид. наук, доцент**e-mail: prokyror.irpin@i.ua***ORCID ID 0000-0002-0971-1234;****В. А. Щербакова,***Державний податковий університет**e-mail: traindentuit@ukr.net***ORCID ID 0000-0003-2076-7009**

ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ В ОПОДАТКУВАННІ БУДІВЕЛЬ ПРОМИСЛОВОСТІ ПОДАТКОМ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО

У статті досліджено питання проблем правового регулювання оподаткування податком на нерухоме майно будівель промисловості. Проаналізовано судову практику у сфері оподаткування податком на нерухоме майно. Розкрито проблему неоднозначності судової позиції під час вирішення спорів у сфері справляння податку на нерухоме майно з будівель промисловості. Аналізується можливість використання будівель промисловості фізичними особами у власному виробництві в межах ведення підприємницької діяльності або передача таких будівель в оренду. Між тим, незважаючи на факт використання цих приміщень, власне, у виробництві, податкові органи час від часу висувують заперечення можливості звільнення їх від оподаткування. Вирішення цієї суперечки покладається на суди, проте суди приймають рішення як на користь платника податку, так і на користь податкового органу. Обґрунтовується тлумачення терміна «будівлі промисловості» для цілей оподаткування податком на нерухоме майно з огляду на існуючу судову практику. Акцентовано, що термін «будівлі промисловості» для цілей оподаткування податком на нерухоме майно трактується неоднозначно, що під час оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, є суттєвим недоліком. Авторами обґрунтовується, що для того, щоб підпадати під ознаки об'єкта оподаткування податком на нерухоме майно, будівля промисловості має однозначно відповідати таким ознакам: не має бути здана в оренду, лізинг, позичку іншим суб'єктам господарювання; бути класифікована у групі «Будівлі промисловості та склади»; використовуватись упродовж звітнього (податкового) періоду за призначенням у господарській діяльності.

Підсумовано, що норми, які регламентують оподаткування податком на нерухомість, відмінного від земельної ділянки, досі є доволі колізійними нормами національного податкового законодавства. Авторами доводиться, що неузгодженість

норм податкового законодавства, їх суперечність, безперечно, знижують ефективність, а подекуди й унеможливають їх застосування, адже відсутність вдалого механізму реалізації норми може означати фактичне її незастосування.

Надано пропозиції щодо законодавчого удосконалення категорії будівель промисловості для цілей оподаткування податком на нерухоме майно.

Ключові слова: *будівлі промисловості, нерухоме майно, податок на нерухоме майно, виробничі приміщення, об'єкт оподаткування, право власності.*

Метою статті є аналіз проблематики нормативно-правового регулювання та практики, зокрема судової, у питанні справляння податку на нерухоме майно в частині окремого різновиду об'єкта оподаткування – нежитлових приміщень будівель промисловості, а також окреслення правових проблем, що зумовлюють недосконалість механізму правового регулювання.

Постановка проблеми. Від стану податкового законодавства України, а також процесуальних аспектів його застосування залежить сталість, перспективи розвитку та конкурентоспроможність національної економіки. Серед комплексу законодавчих змін, що торкалися податкового законодавства, починаючи з 2015 року, варто звернути особливу увагу на деякі зміни в оподаткуванні нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Зокрема, віднесення нежитлових приміщень до об'єктів оподаткування цим податком, що стало абсолютним нововведенням, оскільки до внесення вказаних змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) об'єктами оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, були виключно житлові приміщення. У складі такої нерухомості, що визначена пунктом «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПКУ окремо виділено будівлі промисловості, які *не є об'єктом оподаткування* [1]. У цьому самому підпункті ПКУ, по суті, дано визначення терміна «будівлі промисловості» – виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств. Вказана норма, на нашу думку, є доволі суперечливою, а механізм її застосування є недосконалим, оскільки від запровадження вказаних змін минуло близько 6 років, але значний обсяг оскаржень рішень податкових органів з приводу визначення податкового зобов'язання за податком на нерухоме майно та доволі різностороння практика національних судів вказують на проблемність у застосуванні вказаної норми ПКУ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблематики нормативно-правового регулювання оподаткування нерухомого майна проводились І. Є. Криницьким, О. О. Коваль, Н. В. Шкільовою, О. М. Дахно, Г. С. Романовою, В. Ю. Хомутиником, М. І. Карліним, І. В. Шепель, Н. М. Крючковим та іншими вітчизняними вченими. Варто зазначити, що праці вказаних учених торкалися переважно загальної проблематики оподаткування нерухомого майна.

Виклад основного матеріалу. ПКУ передбачає справляння податку на нерухоме майно також і з об'єктів нежитлової нерухомості. Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, як визначає підпункт 266.5.1 ПКУ України, встановлюються за рішенням сільської,

селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені, згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно 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. м бази оподаткування [1]. За підпунктом 14.1.129 пункту 14.1 ст. 14 ПКУ [1], серед нежитлової нерухомості, зокрема, є офісні будівлі (адміністративно-побутові будівлі, будівлі фінансового обслуговування, будівлі для адміністративних та конторських цілей), склади та будівлі промисловості. З аналізу окремої практики встановлення ставки оподаткування податку на нерухоме майно варто зазначити, що місцеві органи влади встановлюють розмір вказаної ставки податку залежно від типу відповідних нежитлових приміщень. До прикладу, рішенням Південноукраїнської міської ради 13.07.2017 було виокремлено вісім типів нежитлової нерухомості: будівлі готельні (готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку), будівлі офісні (будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей), будівлі торговельні (торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування), гаражі (гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки), будівлі промислові та склади, будівлі для публічних виступів (казино, ігрові будинки), господарські (присадибні) будівлі (допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо), інші будівлі. Отже, нежитлові приміщення було розподілено за сферами діяльності та значення у суспільному житті. Уже 2018 року рішенням Південноукраїнської міської ради для будівель промисловості та інших будівель встановлено ставку податку у 0,1 %. Разом з тим п. «є» пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ встановлює, що будівлі промисловості не можуть бути об'єктом оподаткування [1].

Отже, вказаний приклад засвідчує, на нашу думку, про неоднозначність розуміння нормативно-правових актів, що регулюють справляння податку на нерухоме майно з нежитлових приміщень. Крім того, у ПКУ немає терміна, за яким можна чітко визначити та класифікувати будівлі промисловості. Визначення ж типу будівель здійснюються Державним комітетом України по стандартизації, метрології та сертифікації, який наказом від 17 серпня 2000 року № 507 затвердив і ввів у дію Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 (далі – ДК 018-2000), який призначений для використання органами центральної і місцевої виконавчої та законодавчої влади, фінансовими службами, органами статистики й усіма суб'єктами господарювання (юридичними та фізичними особами) України [2]. Об'єкти класифікації в ДК 018-2000 – це інженерні споруди різного функціонального призначення, будівлі виробничого та невиробничого призначення. За ДК 018-2000 будівлі промисловості віднесено до «Будівель нежитлових». Наведеним документом пропонується

віднесення належності будівлі до відповідного класу здійснювати на основі документів, що підтверджують право власності, з урахуванням класифікаційних ознак і функціонального призначення об'єкта нерухомості відповідно до ДК 018-2000 [2].

Отже, щоб не підпадати під ознаки об'єкта оподаткування податком на нерухоме майно, будівля промисловості має однозначно відповідати таким ознакам:

- не має бути здана в оренду, лізинг, позичку іншим суб'єктам господарювання;
- бути класифікована у групі «Будівлі промисловості та склади» (код 125) ДК 018-2000 [2];
- використовуватись упродовж звітного (податкового) періоду за призначенням у господарській діяльності.

Що стосується судової практики, то у Постанові Верховного Суду від 15.05.2018 зазначається, що використане у Податковому кодексі України поняття «будівлі промисловості» має застосовуватися виключно стосовно будівель промислових підприємств різних галузей. Буквальний аналіз пункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПКУ свідчить про те, що нерухомість має бути класифікована як «будівлі промисловості промислових підприємств» [3]. Тому, по суті, до тих будівель промисловості, що, наприклад, належать фізичній особі, не може бути застосовано пункт «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 ст. 266 ПКУ України, адже ця норма не включає ту нерухомість, яка використовується фізичною особою у власній господарській діяльності. Але 17.02.2020 Верховний Суд у складі Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у справі № 820/3556/17, адміністративного провадження № К/9901/23672/18 (ЄДРСРУ № 87656460) [4] відступив від правового висновку вищезазначеної Постанови від 15.05.2018. На сьогодні існує можливість для фізичних осіб використовувати будівлі промисловості у власному виробництві в межах ведення підприємницької діяльності або передавати такі будівлі в оренду. Між тим, незважаючи на факт використання цих приміщень, власне, у виробництві, податкові органи час від часу висувають заперечення можливості звільнення їх від оподаткування. Вирішення цієї суперечки покладається на суди, проте суди ухвалюють рішення як на користь платника податку, так і на користь податкового органу. Так, до прикладу, ухвалою Вінницького апеляційного адміністративного суду від 14.12.2017 передбачено, що ПКУ не має жодного розмежування приналежності вищезазначених об'єктів промислового підприємству чи фізичній особі, оскільки ключовим критерієм до звільнення від сплати податку на нерухоме майно є цільове призначення об'єкта нерухомого майна [3]. Однак уже Харківський апеляційний адміністративний суд в ухвалі 4 грудня 2017 р. за справою № 820/3556/17 зазначає, що об'єктом оподаткування суб'єкт як власник такої нерухомості бути не може, а об'єктом оподаткування є виключно об'єкт нерухомості. Це означає, що основними ознаками під час визначення бази оподаткування є ознаки нерухомості, а не ознаки її власника та, відповідно, в цьому випадку база оподаткування має визначатися без урахування виду здійснення підприємницької діяльності власником та його організаційно-правової форми [3].

Вважаємо за необхідне навести ще дві протилежні думки Верховного Суду. Так, у Постанові від 11.09.2018 за справою № 819/1818/17 було винесено рішення на користь фізичної особи, де зазначалося, що на підтвердження права власності на нерухоме майно, якими є будівлі промисловості – виробничі корпуси (в цьому випадку), позивачем надано договори купівлі-продажу нежитлових приміщень. Крім того, до справи додавалася інформація з державного реєстру речових прав на нерухоме майно, в якій зазначалося, що позивачу на праві власності належать виробничі корпуси. Однак суд зазначив, що відповідачем не доведено, що об'єкти нерухомості, які належать позивачу на праві власності, не належать до будівель промисловості, зокрема і до виробничих корпусів. Проте протилежну позицію можна побачити у Постанові Верховного Суду від 02.10.2018 за справою № 823/1702/16, у якій зазначається, що застосування пункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПКУ має місце тільки у разі дотримання двох умов: сама наявність будівель промисловості та перебування їх у власності промислових підприємств. Суд задекларував, що термін «будівлі промисловості», наведений у положенні підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.1 статті 266 ПКУ, належить виключно відносно до будівель промислових підприємств [1]. А тому об'єкт нерухомості, який на праві власності належить фізичній особі, не підпадає під дію цієї норми. Отже, як бачимо, застосування вказаної норми ПКУ викликає неоднозначні тлумачення навіть на рівні найвищої судової інстанції України.

Як відомо, у ході проведення приватизації державного майна чимала частка виробничих приміщень потрапила до власності фізичних осіб. З початку ж майно підприємств переходило у власність акціонерних товариств. Потім, коли економічні реалії спричинювали потребу продажу майна як наслідок реорганізації чи банкрутства зазначених товариств, нерухоме майно, включаючи виробниче, переходило у власність фізичних осіб без зміни цільового призначення цього майна [5, с. 136]. З огляду на це будівлі промисловості можуть перебувати у власності фізичних осіб і це є дозволено чинним законодавством. На думку Н. Крючкової, у податку на нерухоме майно вкладена стимулююча функція, яка створює умови для розвитку виробництва або його припинення [6, с. 40]. Відносячи приналежність будівель промисловості тільки до власності юридичних осіб, можна зіштовхнутися з дискримінацією фізичних осіб-виробників. Це може вважатися порушенням принципу рівності всіх платників податків перед законом і недопущення будь-яких проявів дискримінації, тобто заперечення того, що суто встановлено в п. 4.1.2 ст. 4 ПКУ – однакового підходу до всіх платників податків незалежно від форм власності [1].

Крім неоднозначності в правовому тлумаченні, існує і проблема перевищення повноважень податковими органами під час справляння податку на нерухоме майно з нежитлових об'єктів [7, с. 61]. До прикладу, на підставі п. 266.7.2 ст. 266 ПКУ визначення суми податку фізичним особам здійснюється самостійно. Однак поза межами повноважень податкових органів є встановлення типу будівель нежитлових об'єктів. Чинний ПКУ закріплює, що у разі, коли норма чинного законодавства припускає неоднозначне та множинне трактування, рішення ухвалюється на користь

платника податку (ст. 56.21 ПКУ) [1]. Зі свого боку Конституція України у ст. 19 закріплює, що органи державної влади, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [8, с. 261]. Саме тому у податкових органів є можливість донараховувати податкові зобов'язання лише відповідно до положень, чітко передбачених законодавством. Будь-яке збільшення податковим органом зобов'язання особи з податку, безперечно, є втручанням до майнових прав платника, гарантованих статтею 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав і основоположних свобод людини від 20 березня 1952 року. Конвенція допускає таке втручання тільки тоді, коли воно здійснене на умовах, що передбачені законодавством, мається на увазі національним [9].

Висновки. Вважаємо, що термін «будівлі промисловості» для цілей оподаткування податком на нерухоме майно з огляду на існуючу судову практику трактується неоднозначно, що під час оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки є суттєвим недоліком. З огляду на усе вищевикладене варто підсумувати, що норми, які регламентують оподаткування податком на нерухомість, відмінного від земельної ділянки, досі залишають доволі колізійними нормами національного податкового законодавства. Неузгодженість норм, їх суперечність, безумовно, знижують ефективність, а подекуди й унеможливають їх застосування, адже відсутність вдалого механізму реалізації норми може означати фактичне її незастосування. Тому, на нашу думку, з метою вдосконалення правового регулювання оподаткування нерухомого майна пропонуємо законодавчо закріпити таке визначення категорії будівлі промисловості, як об'єкти оподаткування податком на нерухоме майно – це виробнича будівля, яка, згідно з документами, що підтверджують право власності на нерухоме майно, використовується як адміністративно-побутове (офісне) приміщення та не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
2. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 Держкомстандартизації від 17.08.2000 № 507. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/card/va507565-00>
3. Змінено критерії застосування податкової пільги стосовно будівель промисловості. URL: <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/35830>
4. Постанова Верховного Суду від 17.02.2020 у складі Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у справі № 820/3556/17, адміністративного провадження № К/9901/23672/18 (ЄДРСРУ № 87656460). URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/87656460>

5. Карлін М. І. Податок на нерухомість у країнах ОЕСР та в Україні: історія і сьогодення. *Наукові записки. Серія «Економіка»*: зб. наук. праць. Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2013. Випуск 21. С. 163.

6. Крючкова Н. М. Проблеми впровадження в Україні податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки. *Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції*. 2014. № 1. С. 40.

7. Пахомов В. В., Гордієнко Л. В. Проблеми правового регулювання обліку будівель промисловості, як об'єктів оподаткування податком на нерухоме майно. *Правові горизонти*. 2018. Вип. 10 (23). С. 61.

8. Шепель І. В. Облік оподаткування нерухомості в Україні та за кордоном. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2020. Вип. 2. С. 260.

9. Щодо законодавчих змін з оподаткування нерухомого майна. URL: <https://km.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/420875.html>

REFERENCES

1. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI (as amended). *Information of the Verkhovna Rada of Ukraine (VVR)*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. P. 112.

2. State Classifier of Buildings and Structures DK 018-2000 of the State Committee for Standardization dated 17.08.2000 № 507. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/card/va507565-00>

3. The criteria for applying the tax benefit to industrial buildings have been changed. URL: <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/35830>

4. Resolution of the Supreme Court of Ukraine of 17.02.2020 in the Judicial Chamber for Taxes, Fees and Other Mandatory Payments of the Administrative Court of Cassation in case № 820/3556/17, administrative proceedings № K/9901/23672/18 (USRU № 87656460). URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/87656460>

5. Carlin M. I. Real estate tax in OECD countries and in Ukraine: history and present. *Proceedings. Series «Economics»*: Coll. Science. work. Ostrog: Ostroh Academy National University Publishing House, 2013. Issue 21. P. 163.

6. Kryuchkova N. M. Problems of introduction of real estate tax in Ukraine, other than land. *Scientific Bulletin: Finance, Banking, Investment*. 2014. № 1. P. 40.

7. Pakhomov V. V., Gordienko L. V. Problems of legal regulation of accounting for industrial buildings as objects of real estate tax. *Legal horizons*. 2018. Vip. 10 (23). S. 61.

8. Shepel I. V. Accounting for real estate taxation in Ukraine and abroad. *Taurian Scientific Bulletin. Series: Economics*. 2020. Vip. 2. S. 260.

9. Regarding legislative changes in real estate taxation. URL: <https://km.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/420875.html>

A. Harbinska-Rudenko, V. Scherbakova. Legal problems in the taxation of industrial buildings with tax on real estate

The article examines the problems of legal regulation of real estate tax on industrial buildings. Judicial practice in the field of real estate taxation is analyzed. The problem of

ambiguity of the judicial position in resolving disputes in the field of real estate tax on industrial buildings is revealed. The possibility of using industrial buildings by individuals in their own production within the framework of business activities or the transfer of such buildings for rent is analyzed.

Meanwhile, despite the fact that these premises are actually used in production, the tax authorities from time to time deny the possibility of exempting them from taxation. The resolution of this dispute is left to the courts, but the courts decide both in favor of the taxpayer and in favor of the tax authority. The interpretation of the term "industrial buildings" for the purposes of real estate taxation is substantiated, given the existing case law.

It is emphasized that the term "industrial buildings" for the purposes of real estate taxation is interpreted ambiguously, which is a significant disadvantage in the taxation of real estate other than land. The authors substantiate that in order to fall under the characteristics of the object of real estate tax, the industrial building must clearly meet the following criteria: it should not be leased, leased, lent to other entities; be classified in the group "Industrial buildings and warehouses"; to be used during the reporting (tax) period as intended in economic activity.

It is concluded that the norms governing the taxation of real estate tax other than land are still quite conflicting norms of national tax law. The authors argue that the inconsistency of tax legislation, their contradictions undoubtedly reduce the effectiveness, and sometimes make it impossible to apply them, because the lack of a successful mechanism for implementing the rule may mean its actual non-application.

Proposals for legislative improvement of the category of industrial buildings for the purposes of real estate taxation are presented.

Keywords: *industrial buildings, real estate, real estate tax, industrial premises, object of taxation, property right.*

Стаття надійшла до редколегії 1 червня 2022 року