

Чорна Т. В.,  
здобувач кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## РОЛЬ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНОГО ЗАКРІПЛЕННЯ ПОДАТКУ НА МАЙНО В УКРАЇНІ

**Анотація.** У статті аналізується ефективність майнового оподаткування, висвітлюються його позитивні риси, проводиться відмежування від прибуткового оподаткування. Указується роль майнового оподаткування в податкових системах України та інших країн світу. Висвітлюються вади нормативного закріплення податку на майно в податковому законодавстві України та пропонуються шляхи його вдосконалення.

**Ключові слова:** майнове оподаткування, місцевий податок, податок, податок на майно, правовий механізм податку, прибуткове оподаткування, склад податку.

**Постановка проблеми.** Будь-яка сучасна держава забезпечує реалізацію різноманітних завдань соціального, освітнього, оборонного та іншого характеру. Для виконання цих завдань використовуються кошти публічних фондів, які акумулюються різними суб'єктами. Ці кошти фактично створюють можливість функціонування держави, адже їхня відсутність унеможливає фінансування суб'єктів, що безпосередньо займаються реалізацією вказаних завдань.

Публічні фонди коштів можуть формуватися за рахунок різних джерел. Наприклад, централізовані публічні фонди коштів (державний та місцеві бюджети) формуються за рахунок таких груп надходжень: а) податкових надходжень; б) неподаткових надходжень; в) доходів від операцій із капіталом; г) офіційних трансфертів [1]. Найвагомішою групою, що має стабільний характер, є податкові надходження. Вони складають економічний базис при реалізації податкових процедур, спрямованих на поповнення бюджетів різних рівнів. Серед податкових надходжень одними з найбільш сталих є кошти від сплати майнових податків, регулювання яких має низку вад, що мають бути усунені.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі аспекти оподаткування майна висвітлювали у наукових статтях, монографіях, дисертаційних роботах такі вчені, як І. Криницький, Н. Шкільова, О. Дахно та інші.

**Невирішені частини проблеми.** Під час аналізу майнового оподаткування в наукових публікаціях автори переважно спіраються на окремі аспекти реалізації податкового обов'язку з того чи іншого майнового податку. Водночас невирішеними залишаються концептуальні проблеми побудови податку на майно, його закріплення в нормах податкового законодавства, структурної побудови відповідних нормативних актів тощо.

**Мета статті** - проаналізувати стан оподаткування нерухомості в Україні з урахуванням проведеної податкової реформи, визначити основні проблеми нормативного закріплення відповідних правових механізмів майнових податків, розглянути досвід інших країн світу з питань майнового оподаткування, а також окреслити напрямків вдосконалення податкового законодавства.

Основні результати дослідження. Варто зазначити, що в теорії оподаткування податки класифікуються за різними критеріями. Ще М. Тургенєв у 1818 році писав: «Податки можуть бути усього пристойніше розділені таким чином: 1) податки з доходів від землі; 2) податки з доходів від капіталу; 3) податки з власне капіталів. Іноді податки поділяють на такі групи: 1) звичайні й незвичайні; 2) загальні й особливі, спираючись на те, сплачують їх усі чи декотрі; 3) головні й побічні, залежно від того, наскільки вони важливі для держави; 4) речовинні й особисті, тобто з речей або осіб; 5) податки, сплачені грошима або натурою» [2, с. 28].

Податкову систему в Україні складають загальнодержавні та місцеві податки. Такий поділ обумовлений, насамперед, компетенцією органу, що вводить той або інший загальнообов'язковий платіж. На переконання Д. Вінцової, розмежування компетенції органів щодо встановлення та введення податків і зборів пов'язане з питаннями стосовно децентралізації державної влади в Україні. Учена вказує, що головною ідеєю в цьому аспекті має бути дотримання механізму стримувань і противаг між органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Найяскравішим прикладом існування такого механізму сьогодні є положення про те, що всі податки та збори встановлюються винятково Податковим кодексом України. Особливістю місцевих податків та зборів є те, що вони також встановлюються лише Податковим кодексом України, але вводяться на певній території рішеннями органів місцевого самоврядування [3, с. 106].

Одним із найбільш важливих є поділ податків на декілька груп за ознакою типу об'єкта оподаткування. Відповідно до цього виокремлюються прибуткові та майнові податки. Вони мають як переваги, так і недоліки та можуть по-різному використовуватись у податкових системах різних країн. Так, на переконання Г. Бех, прибутково-майнові податки мають більше значення в державах із федеративним устроєм. Учена зазначає так: «У податковій системі унітарної держави з розвинутою групою функцій, які реалізуються на державному рівні, більш повно мають бути представлені непрямі податки, бо саме за їхній рахунок здійснюється основна частка надходжень до державного бюджету. Якщо мова йде про федеративний устрій держави, то необхідна більша орієнтація на прибутково-майнові податки, надходження від яких закріплюються саме за її суб'єктами» [4, с. 49].

О. Дахно та С. Манжос впевнені, що «майнове оподаткування, до якого належить податок на нерухомість, має беззаперечні переваги перед іншими видами обов'язкових платежів, насамперед, завдяки здатності забезпечення стабільного доходу, неможливості ухилення від сплати, сталості, тривалості тощо» [5, с. 49]. Аналогічної думки дотримується Д. Смирнов,

який, характеризуючи майнові податки, зауважує, що «вони мають позитивні риси, які за умови значного рівня податкової злочинності набувають особливої актуальності. Серед цих рис виділяють такі: труднощі в прихованні об'єкта обкладання, можливості стимулювання розвитку виробництва й рішення фінансових проблем держави «органів місцевого самоврядування» [6, с. 12].

У науковій літературі можна зустріти й дискусійні позиції, що стосуються характеристики оподаткування майна. Так, складно погодитись із позицією Н. Шкільової щодо змісту майнового оподаткування. Учена переконана, що характеристика майнового оподаткування «передбачає виникнення податкового обов'язку щодо всіх різновидів об'єктів, які його породжують (ідеться про об'єкти речових прав, кошти і т.ін.). За таким принципом до майнового оподаткування потрапляють і податки з доходів, оскільки останні теж виступають різновидом майна» [7, с. 8]. За цих умов учена вдається до припущення, що майнове оподаткування охоплює випадки, коли об'єктом є доходи. Проте необхідно чітко розмежовувати оподаткування майна та оподаткування операцій із ним. Стосовно останнього можемо констатувати, що майно є джерелом доходу, з якого сплачується податок, але це вже не є відносинами оподаткування самого майна, за цих умов об'єктом оподаткування стає дохід, що свідчить про прибуткове оподаткування.

Оподаткування майна набуло широкого розповсюдження у світі. Так, у 1991 році надходження від податку на майно в Ірландії склали 100% податкових надходжень місцевих органів влади, у США – 75%, у Голландії – 70%, у Португалії та Іспанії – по 38%, у Франції – 35%, у Німеччині – 18%. Водночас, із 1981 року частка цих податків у Португалії зросла в 19 разів, в Іспанії – в 10 разів, у Норвегії – вдвічі [8, с. 44-45]. Зараз у Великобританії, Німеччині, Італії, Швеції, США, Японії, Росії, Канаді, Франції, Данії, Голландії та Іспанії цей податок є пріоритетом винятково органів місцевого самоврядування, належить до місцевих податків, за рахунок яких часто формується значна частка місцевих бюджетів. Так, у США за рахунок податків на майно формується близько 45% всіх доходів місцевих бюджетів, у Франції – 40% [5, с. 50].

Вищенаведене дає змогу стверджувати, що роль майнових податків полягає, насамперед, у формуванні дохідних частин місцевих бюджетів. Щодо цього не стала винятком й Україна, де податок на майно, відповідно до ст. 10 Податкового кодексу України, належить до категорії місцевих податків. Це означає, що кошти від його сплати надходять до місцевих бюджетів, що врегульовано ст. 64 Бюджетного кодексу України, за яким до доходів загального фонду бюджетів міст республіканського (Автономної Республіки Крим) та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, належить податок на майно, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування [9, с. 572].

За загальним правилом місцеві податки, мають встановлюватися Верховною Радою України та вводиться в дію відповідною місцевою радою. Проте податок на майно, відповідно до ст. 265 Податкового кодексу України, фактично складається з декількох платежів, а саме: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю [10, с. 112]. Така конструкція почала застосовуватись в Україні з 2015 року, внаслідок проведення 2014 року податкової реформи. До цього замість податку на майно існували окремі платежі, а саме: податок на нерухоме майно, відмінне від

земельної ділянки; плата за землю; збір за першу реєстрацію транспортного засобу. На наше переконання, лише формальне об'єднання декількох платежів за ознакою однотипності об'єкта оподаткування під одною назвою не можна вважати появою нового цілісного платежу. Зараз за формальними ознаками існує податок на майно, але, враховуючи наявність певних протиріч, говорити про його цілісність, самостійність не доводиться.

По-перше, недосконалість закріплення податку на майно можна побачити в процедурі встановлення окремих його складових. Так, відповідно до норм ст. 10 Податкового кодексу України, місцеві ради обов'язково встановлюють податок на майно (у частині транспортного податку та плати за землю) та в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання щодо встановлення податку на майно (у частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки). Із цього вбачається, що місцева рада може встановити «частину» податку. На наш погляд, це неправильний підхід, адже власне податок є цілісним правовим механізмом, усі елементи якого спільно направлені на реалізацію, насамперед, фіскальної мети.

У науці податкового права переважає підхід щодо наявності цілісного механізму, або складу податку. До його структурних елементів учені зараховують такі: платника, об'єкт оподаткування, податкову ставку, базу оподаткування, податковий період, звітний період, строки та порядок сплати, податкові пільги тощо. Примітно, що така концепція знайшла своє відображення і в нормах ст. 7 Податкового кодексу України, де визначено загальні засади встановлення податків, що передбачає обов'язкове визначення таких елементів: платника податку, об'єкта оподаткування, бази оподаткування, ставки податку, порядку обчислення податку, податкового періоду, строку та порядку сплати податку, строку та порядку подання звітності про обчислення і сплату податку [10, с. 112].

По-друге, законодавцем порушена логіка побудови Податкового кодексу. Чинна його редакція містить Розділ XII, що має назву «Податок на майно». Проте у цьому розділі, окрім «складових» податку на майно, закріплено й низку інших платежів. Зокрема туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів. Водночас нелогічним є не тільки сам факт закріплення цих платежів у Розділі «Податок на майно», а й розміщення статей, які їх закріплюють між статтями, що визначають механізми податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю.

По-третє, навряд чи можна назвати правильним закріплення податку на нерухоме майно однією статтею, тоді як платі за землю присвячено більше двадцяти. У ст. 4 Податкового кодексу України закріплено принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів, що передбачає не тільки визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку, а й відповідне логічне закріплення правових механізмів усіх платежів, що складають податкову систему України. Показовим стосовно цього є Податковий кодекс Республіки Казахстан, який має чітку структуру, а кожен елемент відповідного податку закріплено окремою статтею або навіть главою кодексу (у разі складних елементів). У такому разі правозастосування максимально спрощується, що слугує додатковим засобом запобігання уникнення оподаткування або виникнення спірних питань.

Нарешті, по-четверте, наразі, окрім єдиної назви (податок на майно), плата за землю, транспортний податок та податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не мають спільних елементів, визначених у ст. 7 Податкового

кодексу України. Усі ці платежі сплачуються окремо, мають власні об'єкт та базу оподаткування, ставки, характеризуються відмінним механізмом обчислення та сплати, навіть податкова звітність різна. Суттєва відмінність в елементах вказаних податків не дозволяє говорити про існування «податку на майно» як окремого податку. Закріплення цього платежу в такому вигляді є штучним.

**Висновки.** Підсумовуючи все вищезазначене, можемо стверджувати, що виправлення такої ситуації можливе, на наш погляд, двома шляхами. Перший є найбільш простим та передбачає внесення невеликої кількості змін до Податкового кодексу України. У цьому разі йдеться про формалізацію існування трьох майнових платежів та закріплення їх у складі системи оподаткування (у ст. 10) й деталізації правових механізмів в окремих розділах Податкового кодексу. Водночас обов'язкові елементи кожного платежу бажано закріпити однією або декількома статтями з відповідними назвами. Такий підхід дозволить чітко й структуровано закріпити всі елементи правового механізму відповідного податку й максимально спростити застосування цих норм на практиці.

Другий спосіб є більш складним та передбачає принципово новий погляд на всі елементи правових механізмів плати за землю, транспортного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки з метою побудови нового складу майнового податку. Проте в цьому разі виникає питання: чи можна взагалі визначити, наприклад, єдину базу оподаткування за цими податками, або сформувати єдиний порядок їхньої сплати? На наше переконання, незважаючи на однакову природу об'єкта оподаткування, усі названі платежі кардинально відрізняються за іншими складовими. Це не надає можливості їхнього об'єднання в цілісний механізм одного податку, що визначає єдино можливим перший шлях упорядкування податково-правових норм, які регулюють майнове оподаткування в Україні.

#### *Література:*

1. Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 р. Баланс-Бюджет, 2011, № 6.
2. Тургенев Н. Опыт теории налогов. Москва: Статут, 1937. С. 28.
3. Вінцова Д. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Харків, 2015. 203 с.

4. Бех Г. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Харків, 2001. 207 с.
5. Дахно О., Манжос С. Проблеми та перспективи запровадження податку на нерухомість в Україні. Економіка і регіон. 2011. № 4. С. 49-52. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2011\\_4\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2011_4_12)
6. Смирнов Д. Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.; Саратов, 1998. С. 12.
7. Шкільова Н. Правове регулювання оподаткування нерухомості в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Ірпінь, 2013. 201 с.
8. Холлис Г., Плоккер К. На пути к демократической децентрализации: Перестройка региональных и местных органов власти в новой Европе // Tacis Services DG IA. Brussels: Europ. commis. С. 44-45.
9. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50. С. 1778. Ст. 572.
10. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-17. Ст. 112.

#### **Черная Т. В. Роль имущественного налогообложения и проблемы нормативного закрепления налога на имущество в Украине**

**Аннотация.** В статье анализируется эффективность имущественного налогообложения, освещаются его положительные черты, проводится его отмежевание от подоходного налогообложения. Указывается роль имущественного налогообложения в налоговых системах Украины и других стран мира. Освещаются недостатки нормативного закрепления налога на имущество в налоговом законодательстве Украины и предлагаются пути его совершенствования.

**Ключевые слова:** имущественное налогообложение, местный налог, налог, налог на имущество, правовой механизм налога, подоходное налогообложения, состав налога.

#### **Chorna T. The role of property taxation and issues of normative consolidation of property tax in Ukraine**

**Summary.** The article analyzes the efficiency of property taxation, highlights its positive features, separates it from income taxation. The role of property taxation in tax systems of Ukraine and other countries of the world is indicated. The defects of the normative fixing of the property tax in the tax legislation of Ukraine are highlighted and ways of its improvement are offered.

**Key words:** property taxation, local tax, tax, property tax, legal mechanism of the tax, profitable taxation, tax composition.