

**ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ У ВИЗНАЧЕННІ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ**

*У статті досліджено особливості оподаткування нерухомого майна в Україні, зокрема справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Визначено ряд дискусійних питань щодо визначення об'єкта оподаткування цим податком. З урахуванням зарубіжного досвіду запропоновано шляхи вирішення цієї проблеми.*

**Ключові слова:** об'єкт оподаткування, нерухоме майно, земельна ділянка, житлова нерухомість.

**I. Вступ**

На сьогодні пріоритетним напрямом податкової політики нашої держави є формування ефективної податкової системи за рахунок вдосконалення правового регулювання оподаткування окремих об'єктів та запровадження нових податків, які є економічно обґрунтованими, здатними виконувати фіскальну функцію, застосування яких є історично обумовленим і підтвердженим світовим досвідом. Одним з таких податків є податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Оподаткування нерухомого майна стимулює більш ефективне використання ресурсів в економіці, оскільки створює умови для перерозподілу нерухомості на користь більш ефективних власників. Стабільність і прозорість надходжень від податку на нерухомість робить його бажаним джерелом наповнення місцевих бюджетів. На відміну від трансфертів з державного бюджету, які в Україні переважно формують дохідну частину місцевих бюджетів, цей податок здатний поліпшити контроль над ефективністю витрат міст і областей. До того ж, тісний зв'язок між сплаченим власниками майна податком і наданими місцевою владою послугами забезпечує кращий контроль суспільства за якістю наданих державою послуг. Але вважаємо, що запропонований механізм справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на території України потребує суттєвих доопрацювань, причиною є численні дискусійні питання, які можуть виникнути у платників податків щодо визначення об'єкта оподаткування, обчислення податкової бази, розрахунку податкових зобов'язань, що обумовлює актуальність статті.

Окремих аспектів оподаткування нерухомого майна у своїх дослідженнях торкалися М.П. Кучерявенко, І.Є. Криницький,

А.С. Кравчун та ін. При цьому необхідно зазначити, що на сьогодні у вітчизняній науці фінансового права відсутні комплексні наукові дослідження нерухомого майна як об'єкта оподаткування. Нерухоме майно зазвичай розглядається у цивільно-правовому аспекті. Визначення нерухомого майна в контексті податкових правовідносин потребує більш детального його дослідження з урахуванням специфічних аспектів його правового регулювання в якості об'єкта окремих податків на нерухомість в Україні, якими є плата за землю та податок на нерухомість, відмінну від земельної ділянки.

**II. Постановка завдання**

Метою статті є здійснення дослідження оподаткування нерухомого майна в Україні, зокрема податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; окреслення проблем, що існують у механізмі обчислення цього податку, та пропозиції шляхів їх вирішення.

**III. Результати**

Статтею 22 Податкового кодексу України (далі – ПК України) визначено, що об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [1]. Нерухоме майно в Україні є об'єктом оподаткування таких податків, як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плата за землю.

Відповідно до пп. 265.2.1 п.265.2 ст. 265 ПК України, об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є об'єкт житлової нерухомості, в тому числі його частка. До поняття житлової нерухомості законодавець для цілей оподаткування відносить об'єкти житлової нерухомості – будівлі, віднесені, відповідно до законодавства, до житлового фонду, да-

чні й садові будинки (пп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 ПК України [1]), та поділяє об'єкти житлової нерухомості на такі типи:

а) житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами і призначена для постійного в ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові будинки садибного типу й житлові будинки квартирної типу різної поверховості;

б) житловий будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових і допоміжних (нежитлових) приміщень;

в) прибудова до житлового будинку – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну;

г) квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного в ньому проживання;

ґ) котедж – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;

д) кімнати в багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартирнаймачів;

е) садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який у питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків;

є) дачний будинок – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку.

Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 конкретизує, які житлові будинки відносяться до будівель. Будівлі – це споруди, що складаються з несучих та огорожувальних або сполучених (несуче-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення устаткування, тварин, рослин, а також предметів. Проте споруди – це будівельні системи, пов'язані з землею, які створені з будівельних матеріалів, напівфабрикатів, устаткування та обладнання в результаті виконання різних будівельно-монтажних робіт [2].

Відповідно до Наказу Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України “Про затвердження Порядку прийняття в експлуатацію індивідуальних (садибних) житлових будинків, садових, дачних будинків, господарських (присадибних) будівель і споруд,

прибудов до них, громадських будинків та будівель і споруд сільськогосподарського призначення I та II категорій складності, які збудовані без дозволу на виконання будівельних робіт, і проведення технічного обстеження їх будівельних конструкцій та інженерних мереж” [3], індивідуальний (садибний) житловий будинок є будівлею капітального типу, спорудженою з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, поверховість якої не повинна перевищувати чотирьох поверхів, призначена для постійного в ній проживання та яка складається із житлових і допоміжних (нежитлових) приміщень.

Відповідно до п. 1 ст. 380 ЦК України, житловим будинком як об'єктом права власності є будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного в ній проживання [4].

Важливе теоретичне та практичне значення для реалізації права власності на нерухоме майно має визначення моменту переходу права власності на нього за договорами відчуження (договори купівлі-продажу, поділу, виділення, обміну, дарування та ін., відповідно до яких переходить право власності на нерухоме майно).

Глава 24 ЦК України регулює порядок набуття права власності за різними способами отримання майна. Проте, якщо досліджувати порядок набуття права власності на об'єкт житлової нерухомості, слід зазначити, що воно може бути здійснене у спосіб (як зазначалося раніше) за договорами відчуження. Відповідно до п. 1 ст. 334 ЦК України, право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Але, згідно з нормами п. 1 ст. 657 ЦК України, договір купівлі-продажу земельної ділянки, єдиного майнового комплексу, житлового будинку (квартири) або іншого нерухомого майна укладається у письмовій формі і підлягає нотаріальному посвідченню та державній реєстрації. Договір дарування нерухомого майна укладається також у письмовій формі і підлягає нотаріальному засвідченню (п. 2 ст. 719 ЦК України). Тому право власності на майно за договором, який підлягає нотаріальному засвідченню, виникає у набувача з моменту такого засвідчення, або державної реєстрації, у протилежному випадку, такий договір буде визнано не дійсним (про що свідчить п. 3, 4 ст. 334 ЦК України) [4].

Нами досліджено порядок набуття права власності на об'єкт житлової нерухомості, яка є відповідно до пп. 265.2.1 п. 265.2 ст. 265 ПК України, об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно відмінне від

земельної ділянки [1]. Але, відповідно до п. 1 ст. 377 ЦК України до особи, яка набула право власності на житловий будинок (крім багатоквартирного), будівлю або споруду, переходить право власності або право користування на земельну ділянку, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення в обсязі та на умовах, встановлених для попереднього землевласника (землекористувача) [4].

Отже, аналіз норм законодавства дає підстави поставити під сумнів правомірність механізму справляння податку на нерухомість, який передбачає відмежування від земельної ділянки. Отже, аналізуючи норми ст. 265 ПК України, не зрозуміло, що оподатковується цим податком.

Основним критерієм віднесення майна до нерухомості є його нерозривний зв'язок із земельною ділянкою. Зазначений критерій віднесення речей до нерухомого майна простежується й у зарубіжному цивільному законодавстві. Зокрема, у Цивільному кодексі Португалії визначається, що нерухомістю окремі види майна будуть у разі нерозривного зв'язку із землею. Подібний критерій закладено у визначенні майна нерухомим і в цивільному законодавстві Куби, Бразилії, Філіппін та інших країн [5, с. 144].

Так, І.Є. Криницький зазначає, що об'єктом оподаткування податку на нерухомість може стати єдиний комплекс, що складається із землі та розташованих на ній і тісно пов'язаних з нею будівель, будов, споруд [6, с. 250].

Ця позиція на сьогодні підкріплюється існуючим досвідом і тенденціями реформування правового регулювання оподаткування нерухомого майна в країнах СНД. У цьому аспекті слід зазначити, що реформування оподаткування нерухомого майна, сутність якого полягає у заміні чинного земельного податку й податку на майно фізичних осіб та організацій на єдиний місцевий податок на нерухоме майно, планується у Російській Федерації (далі – РФ). В основних напрямках податкової політики РФ на 2013 рік і на плановий період 2014 та 2015 років Міністерство Фінансів РФ планує введення місцевого податку на нерухомість [7]. На сьогодні Міністерство Фінансів РФ здійснює розробку законопроекту, що стосується запровадження єдиного податку на нерухомість, об'єктом оподаткування якого мають стати як земельні ділянки, так і інші об'єкти нерухомості, які розташовані на них.

Аналіз податкового законодавства інших країн світу дає підстави стверджувати про широкий досвід застосування саме оподаткування сукупним майновим податком, що передбачає віднесення до об'єкта оподаткування як земельної ділянки, так і будівель, що на ній розташовані.

Так, у США передбачено сплату фізичними і юридичними особами майнового податку у разі володіння ними будь-якою власністю, яка, в свою чергу, поділяється на групи: нерухомість і особиста власність. Нерухомістю, відповідно до законодавства, є земля і нерухомі пристосування, зведені з метою її поліпшення. Особиста власність буває матеріальною (машини й обладнання, матеріально-технічні запаси, меблі й коштовності, урожай, худоба) та нематеріальною (акції, облигації, грошові кошти тощо). Особиста власність зазвичай не підлягає оподаткуванню [8, с. 98].

У Канаді справляється податок на нерухомість, яким обкладаються земля і будівлі. В Японії юридичні й фізичні особи також повинні сплачувати податки на майно. Об'єктом оподаткування є нерухоме майно, земля, цінні папери, відсотки за банківськими депозитами. В Іспанії об'єктом оподаткування податком на нерухомість є земельні ділянки й будівлі в межах муніципального округу [8, с. 108, 133–147].

Слід зазначити, що в Україні були спроби введення єдиного податку на нерухоме майно. Так, ще 23 червня 1998 року народним депутатом України В.П. Пустовойтенко було зареєстровано проект Закону України "Про податок на нерухоме майно (нерухомість)". За його пропозицією, податок на нерухомість мав бути загальнодержавним податком, що використовується як додаткове джерело збалансування доходів і витрат консолідованого бюджету України поточного бюджетного року. Цей податок мав бути сумою нарахованих податків на землю, будівлі і споруди [9].

У грудні 1999 року був зареєстрований проект Закону України „Про податок на нерухомість” народним депутатом України П.В. Мельником. На його думку, платниками цього податку повинні бути власники земельних ділянок, землекористувачі, в тому числі орендарі; а також власники будівель і споруд та їх орендарі. Об'єктами оподаткування мали бути: земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, будівлі та споруди [10]. Проте жодний із законопроектів так і не був підтриманий та не набув чинності. Протягом декількох років питання оподаткування нерухомого майна не викликало зацікавленості з боку законодавців, лише у 2005 році підтримали ініціативу попередників і запропонували проект Закону України "Про податок на нерухоме майно (нерухомість)" народні депутати України П.М. Симоненко та І.В. Алексєєв. Податок на нерухомість вони пропонували розраховувати як суму нарахованих податків на землю, будівлю і споруди (за аналогією, як ще у 1998 році пропонував народний депутат України В.П. Пустовойтенко). Об'єк-

том оподаткування мали бути: земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, будівлі, в тому числі й незавершене будівництво [11]. Проте, враховуючи ряд зауважень, висловлених Головним науково-експертним управлінням у ході проведення експертизи, які стосувалися відсутності ставок, за якими має розраховуватися податок на окремі об'єкти оподаткування, непорозуміння щодо порядку обчислення податкової бази, особливостей визначення об'єкта оподаткування, як-то житлової чи нежитлової площі, законопроект (за результатами розгляду в першому читанні) запропоновано взяти за основу, але беручи до уваги, що на розгляді у Верховній Раді України знаходиться законопроект з аналогічного питання, підготовлений народними депутатами України К. Фоменко, В. Цушко, рекомендовано на їх основі розробити єдиний проект, врахувавши в ньому всі конструктивні пропозиції двох проектів [12]. Проте жодний з цих законопроектів так і не було взято за основу під час розробки пропозицій щодо справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які б знайшли своє відображення в нині чинному Податковому кодексі України.

#### IV. Висновки

Враховуючи досвід інших країн світу, де податок на нерухомість справляється протягом п'яти сторіч (у Європі) або з 1775 року в Канаді [13, с. 24], а надходження від цього податку перевищують половину всіх податкових надходжень до місцевих бюджетів (наприклад, у США цей показник сягає 75%, в Австралії – 90%, а в Нідерландах і Великобританії – понад 90% [14]), доцільно запропонувати використання механізму справляння цього податку в Україні, особливо, що стосується запровадження єдиного податку на нерухомість. До того ж, на сьогодні існують передумови для можливості віднесення як земельних ділянок, так і інших об'єктів нерухомості, що на них розташовані, до об'єкта оподаткування єдиним податком на нерухомість, а саме запровадження з 1 січня 2013 року нової системи реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень, яка передбачена новою редакцією Закону України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” [15]. Сутність нововведень полягає у тому, щоб поєднати в одному уніфікованому реєстрі інформацію про всі існуючі права та обтяження стосовно об'єкта нерухомості (права власності, права користування (оренди), заставу/іпотеку/арешт такого об'єкта та ін.), та стосовно земельної ділянки під таким об'єктом нерухомості. Крім того, сьогодні набули чинності нові правила оцінювання нерухомого та рухомого майна.

Таке оцінювання зможуть проводити лише спеціалізовані суб'єкти оціночної діяльності.

Виходячи з цього, правові передумови для введення єдиного податку на нерухоме майно, на нашу думку, існують, проте таке нововведення може стати ефективним лише за умови врахування успішного зарубіжного досвіду оподаткування нерухомого майна та реформування підходів до визначення бази оподаткування та ставки такого податку, отже, ці елементи податку теж потребують внесення змін.

#### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 : наказ Держстандарту України від 17.08.2000 р. № 507. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://budstandart.ua/read/document\\_body/id/3095423](http://budstandart.ua/read/document_body/id/3095423).
3. Про затвердження Порядку прийняття в експлуатацію індивідуальних (садибних) житлових будинків, садових, дачних будинків, господарських (присадибних) будівель і споруд, прибудов до них, громадських будинків та будівель і споруд сільськогосподарського призначення I та II категорій складності, які збудовані без дозволу на виконання будівельних робіт, і проведення технічного обстеження їх будівельних конструкцій та інженерних мереж : наказ, затверджений Мінрегіонбуд України від 19.03.2013 р. № 95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0612-13>.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
5. Дьоміна О.О. До питання визначення поняття нерухомого майна в законодавстві зарубіжних країн / О.О. Дьоміна, І.С. Капуш // Часопис цивільного і кримінального судочинства. – 2012. – № 4 (7). – С. 142–149.
6. Кравчун А.С. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні / А.С. Кравчун // Вісник Національного університету “Юридична академія України імені Ярослава Мудрого”. – 2012. – № 2 (9). – С. 248–257.
7. Основные направления налоговой политики РФ на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/04/ONNP\\_2013-2015.pdf](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/04/ONNP_2013-2015.pdf).
8. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. /

- Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 368 с.
9. Про податок на нерухоме майно (нерухомість) : проект Закону України від 23.06.1998 р. № 1054-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=4130](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=4130).
  10. Про податок на нерухомість : проект Закону України від 09.12.1999 р. № 1054-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=7180](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=7180).
  11. Про податок на нерухоме майно (нерухомість) : проект Закону України від 26.09.2005 р. № 3359-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=25550](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=25550).
  12. Про податок на нерухоме майно (нерухомість) : висновок на проект Закону України від 27.10.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=25550](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=25550).
  13. Деловая Канада [Электронный ресурс]. – М., 2009. – Т. XV–XVI, XVII–XVIII. – 457 с. – Режим доступа: <http://polpred.com/?ns=2&detail=36>.
  14. Підлісний Є. Про доцільність введення податку на нерухомість [Електронний ресурс] / Є. Підлісний. – Режим доступу: <http://www.legalweekly.com.ua/article/?uid=1286>.
  15. Закон України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” від 01.07.2004 р. № 1952-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>.

Стаття надійшла до редакції 08.11.2013.

#### **Коваль А.А. Дискуссионные вопросы в определении объекта налогообложения налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка**

*В статье исследованы особенности налогообложения недвижимого имущества в Украине, в частности взимания налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка. Определен ряд дискуссионных вопросов относительно определения объекта обложения этим налогом. С учетом зарубежного опыта предложены пути решения этой проблемы.*

**Ключевые слова:** объект налогообложения, недвижимое имущество, земельный участок, жилая недвижимость.

#### **Koval A. Discussion questions in determining the taxable tax on real estate is different from land**

*This paper investigates the features of taxation of real estate in Ukraine, including levying taxes on real property other than land. Identified a number of controversial issues regarding the definition of the object of taxation with this tax. We prove that the analysis of the legislation of the Tax Code of Ukraine, the Civil Code of Ukraine and other normative legal acts, gives rise, in general, to call into question the validity of the mechanism for collecting the property tax, which provides separation from the land. Determined that the main criterion for classifying assets in real estate - it is a close connection with the land. The above criterion referring to things property observed in foreign civil law. In particular, the Portuguese Civil Code specifies that certain types of real estate assets will be in connection with the case of land. Such criteria laid down in determining real estate and civil law of Cuba, Brazil, the Philippines and other countries. It was determined that the approach to date is supported by best practices and trends in reforming the legal regulation of property tax in the CIS countries, particularly in Russia, where lawmakers proposed reform of the taxation of real estate, the essence of which is to replace the existing land tax and the tax on personal property and organizations in a single local property tax. It should be noted that in Ukraine have been attempts to introduce a single tax on real estate since 1998. This tax should be charged the amount of taxes on land, buildings and structures. However, the data offer has not been taken into account during the development and adoption of the Tax Code of Ukraine. The author of the article on the basis of foreign experience is proposed to solve the problem of the removal of controversial issues regarding the definition of the object of taxation on real property other than land.*

**Key words:** object of taxation, real estate, land, residential real estate.