

ШИШКАНОВ О. А.,
здобувач кафедри фінансового права
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

УДК 347.73

ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

У статті проаналізовано категорію бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в контексті її формування за часів незалежності України, а також окреслено основні правові проблеми визначення окремих фізичних та економічних характеристик нерухомості як бази оподаткування в загальносвітовій практиці. Відзначається, що незважаючи на істотні недоліки визначення базою оподаткування площі нерухомого майна у порівнянні з його вартістю, на сьогодні внесення відповідних змін до регулювання механізму податку є передчасним з огляду на нерозвиненість вітчизняного ринку нерухомості та відсутності належної інформаційно-технічної інфраструктури.

Ключові слова: податок на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, база оподаткування, площа нерухомості, відмінної від земельної ділянки.

В статье проанализирована категория базы налогообложения налогом недвижимого имущества, отличного от земельного участка, в контексте ее формирования за период независимости Украины, а также очерчены основные проблемы определения отдельных физических и экономических характеристик недвижимости как базы налогообложения в мировой практике. Отмечается, что несмотря на существенные недостатки определения базой налогообложения площади недвижимости в сравнении с ее стоимостью, сегодня внесение соответствующих изменений в регулирование механизма налога является преждевременным в связи с неразвитостью рынка недвижимости и отсутствием надлежащей информационно-технической инфраструктуры.

Ключевые слова: налог на недвижимость, отличную от земельного участка, база налогообложения, площадь недвижимости, отличной от земельного участка.

In article category of base of tax on real estate property, different from land, is analyzed in e context of its development in period of independence of Ukraine. Also main legal problems of determining of different physical and economical characteristics as tax base in world practice are discussed. Despite essential disadvantages of real estate area as tax base, comparing with price, for today appropriate amendments to current legislation would be premature due to lack of real estate market development and absence of necessary informational and technical infrastructure.

Key words: tax on real estate property, different from land, tax base, area of real estate property, different from land.

Вступ. База оподаткування є одним із ключових елементів податку, що впливає на розмір податкового зобов'язання. Конкретний фізичний, кількісний чи вартісний показник об'єкта оподаткування, до якого застосовано ставку податку, складає суму податку до сплати у відповідний бюджет.



У той же час різні підходи до визначення даного елементу податку обумовлює його дискусійність із точки зору справедливості. Встановлення різних характеристик об'єкта оподаткування як бази в різних податкових системах світу впливає як з історичних передумав формування податку, так і з рівнем розвитку ринку нерухомості, правових та економічних умов обігу нерухомості тощо.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є вивчення стану регулювання бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні як на сьогодні, так і в історичному контексті, виявлення його недоліків та переваг.

Результати досліджень. Відповідно до пп. 266.3.1. Податкового кодексу України [1] (далі – ПК України) базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

Історично за часів незалежності України розвиток законодавства у сфері оподаткування нерухомості, відмінної від земельної ділянки, передбачав визначення бази оподаткування саме через площу об'єкта.

Так, незважаючи на включення податку на нерухомість до переліку загальнодержавних податків у період із 1994 по 2010 роки, а в 2010 році – до місцевих податків [2], до прийняття ПК України механізм даного податку на законодавчому рівні не був врегульований, що виключало виникнення податкового обов'язку.

При цьому законопроекти про податок на нерухоме майно, що реєструвались у Верховній Раді України до 2010 року, переважно передбачали визначення базою оподаткування саме площу нерухомого майна. Це, зокрема, проект закону № 3533 від 22.12.2008 р. за ініціативи Кабінету Міністрів України [3], проект № 2113 від 22.02.2008 р. [4], проект № 3359-1 від 26.09.2005 р. [5].

Натомість законопроект № 3359 від 20.11.2003 р., розроблений групою народних депутатів України, визначав базою оподаткування оцінку об'єкта, що здійснюється органом державної реєстрації. При цьому в разі відсутності в органів державної реєстрації на встановлену дату відомостей про вартість нерухомого майна його оцінка провадиться державними податковими інспекціями за місцезнаходженням об'єкта оподаткування [6].

Як було вказано вище, Податковий кодекс України 2010 року визначив податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, місцевим податком, одночасно вперше встановивши детальний механізм податку, що створило передумови для повноцінної реалізації платниками податкового обов'язку.

На сьогодні з урахуванням Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12.2014 р. базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. База оподаткування визначається контролюючим органом за даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно – для фізичних осіб, та самостійно юридичними особами – відповідно до правовстановлюючих документів на нерухомість. У свою чергу така площа є похідною від даних технічної інвентаризації об'єктів нерухомості до моменту державної реєстрації прав на них.

Якщо розглядати податок на нерухомість як вид податку на розкіш та інструмент регулювання споживання, то за логікою законодавця головною ознакою такої розкоші є саме площа об'єкта. Про це свідчить і встановлення підвищеної ставки податку на об'єкти нерухомості, загальна площа яких перевищує 300 кв. м – для квартир, та 500 кв. м – для будинків.

Наведений підхід піддається цілком обґрунтованій критиці. Адже різниця між ринковою вартістю будинку в сільській місцевості площею 500 кв. м та квартирою в місті площею 61 кв. м може складати десятки та навіть сотні разів. При цьому податок для власників таких об'єктів буде коливатися в межах 0 – 41,34 грн за один квадратний метр, а для власника будинку площею 500 кв. м – ще й додатково збільшений на 25 000 грн на рік.

За таких умов очевидним є порушення загального принципу справедливості оподаткування. Існуюча система справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, фактично зрівнює податкове навантаження з нерухомості для жителів розвинених



міст та депресивних територій. Ринкова вартість об'єкта оподаткування ігнорується, що викривляє принципи та функції податку.

Так, існуюче регулювання бази оподаткування частково нівелює фіскальну функцію податку, що виражається в заниженні обсягів залучення податкових надходжень від податку на нерухомість із високою ринковою вартістю. Адже її ціна жодним чином не впливає на розмір податку. Натомість, недоотримання податкових надходжень від оподаткування вказаної нерухомості частково компенсується за рахунок збільшення сум податків на нерухомість більшої площі, але нижчої ринкової вартості в силу її фізичних та інших індивідуалізуючих характеристик, в першу чергу, місцезнаходження, наявності комунікацій, наближеність до транспортних шляхів, природних зон та територій тощо.

Рівність умов оподаткування нерухомості незалежно від її ринкової вартості спотворює і регулюючу функцію оподаткування, що виявляється у фактичному здорожчанні вартості проживання та володіння нерухомістю в депресивних регіонах країни у порівнянні з більш розвиненими.

Заниження надходжень до бюджетів від податку на елітну нерухомість призводить до порушення принципу економічності оподаткування, оскільки скорочує різницю між податковими надходженнями та витратами на адміністрування даного податку.

З наведених вище мотивів визначення бази оподаткування податку на нерухомість через площу об'єкта не відповідає і принципу соціальної справедливості, встановленому в ст. 4 ПК України.

Звичайно, Податковий кодекс України містить правові механізми, що покликані нівелювати окремі з наведених викривлень.

До них слід віднести, по-перше, встановлення податкових пільг, у першу чергу так званого «неоподаткованого мінімуму» бази оподаткування житлової нерухомості – 60 кв. м для квартири (квартир), та 120 кв. м для будинку (будинків) – незалежно від їх кількості. Така пільга покликана забезпечити мінімальні потреби особи в житлі без обов'язку сплати податку. Площа житлової нерухомості, що перевищує вказаний мінімум, виходить за межі забезпечення первинних житлових прав, фактично вважається розкішшю і підлягає обкладанню податком на нерухомість.

По-друге, механізмом з усунення недоліків регулювання бази податку на нерухомість є виключення з кола об'єктів оподаткування окремих категорій будинків, наприклад, об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що належать дітям-сиротам тощо.

Компенсаційним заходом можна вважати надання органам місцевого самоврядування повноважень із самостійного встановлення ставок податку на нерухомість у межах, визначених Податковим кодексом України. Такі повноваження місцевих рад у першу чергу обумовлені правовою природою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, як місцевого податку, що передбачає можливість на місцевому рівні регулювати ставки податку, пільги з оподаткування і т. д., виходячи з місцевих умов проживання та господарювання, функціонального призначення об'єктів тощо.

Однак наведені механізми не відновлюють принцип справедливості податку на нерухомість з огляду на його відносно невисоку максимальну ставку – 3% мінімальної заробітної плати та значну різницю ринкової вартості об'єктів нерухомості в різних регіонах країни.

Очевидно, що існуючий стан регулювання бази оподаткування найбільш вигідний платникам, що є власниками найдорожчої нерухомості, оскільки для цілей оподаткування економічні характеристики об'єкта оподаткування ігноруються, натомість застосовуються фізичні, що призводить до мінімального податкового навантаження.

Незважаючи на те, що на сьогодні визначення бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, через площу об'єкта є доволі поширеним явищем у світовій практиці, визначення базою оподаткування навіть об'єму будинку вбачається більш справедливим у порівнянні з площею. Адже площа об'єкта є його проекцією на площину земельної ділянки, в той час як об'єм нерухомості відображає її фізичну характеристику в площинно-просторовому вимірі. Незважаючи на те, що відповідно до Інструкції



про порядок проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна, затвердженої наказом Держкомбуду України № 127 від 24.05.2001 р., об'єм об'єктів нерухомості визначається в процесі інвентаризації разом із площею [7], дана характеристика не вноситься до правовстановлюючих документів на нерухомість.

Недоліки визначення бази оподаткування податком на нерухомість через площу об'єкта можна усунути, якщо базою визначити ринкову вартість будівель.

Так, на сьогодні в світовій практиці оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, виділяють два основні підходи до визначення бази оподаткування податком на нерухомість – через площу та вартість [8, ст. 54]

Ринкова вартість об'єктів нерухомості як база оподаткування застосовується в країнах із розвиненим ринком нерухомості, тобто тих, в яких існує стійкий обіг житлових та нежитлових об'єктів нерухомості, та зі сформованим інститутом оцінки такого майна. Це більшість країн Європи, США, Японія. Складність адміністрування податку за таких умов вимагає наявності досконалих державних кадастрів нерухомості та можливостей автоматизованого розрахунку ринкової вартості об'єкта оподаткування з метою визначення суми податкового обов'язку.

Базою оподаткування податком на нерухомість може бути балансова або інвентаризаційна (кадастрова) вартість об'єкта (Росія, Білорусь). З точки зору законодавства України балансовою вартістю основних фондів є різниця між первісною вартістю та нарахованими амортизаційними відрахуваннями, тобто залишкова вартість [9]. Інвентаризаційною вартістю слід визнати вартість об'єкта нерухомості, визначена спеціальною організацією (бюро технічної інвентаризації тощо) в процесі технічної інвентаризації. В цілому такий підхід є недосконалим та аналогічним до визначення бази через площу об'єкта оподаткування, оскільки також не враховує реалій ринку нерухомості. Адже інвентаризаційна вартість визначається переважно за відновним методом, в основі якого є вартість зведення відповідного об'єкта з урахуванням зносу. При цьому коригування на ринкові особливості типу об'єкта, його місця знаходження, рівня попиту на нерухомість такого виду не враховується.

Ще один підхід до врегулювання бази оподаткування передбачає її визначення через рентну вартість нерухомості (в окремих країнах Європи, Азії та Африки), тобто в залежності від потенційної здатності об'єкта приносити дохід його власнику. Даний підхід викликає багато критики в силу складності визначення та адміністрування бази оподаткування.

Як зазначає О.О. Багрій, оподаткування нерухомості, засноване на площі об'єкта, найчастіше зустрічається в країнах, що розвиваються (країни Центральної та Східної Європи, Латинської Америки та Африки). Для таких країн характерним є нерозвинений ринок нерухомості, низький рівень доходів населення. До переваг такого підходу відносяться зручність та низька вартість адміністрування. Основне завдання держави полягає в ідентифікації об'єктів оподаткування та в забезпеченні можливості визначити базу оподаткування, що виражається в обрахунку площі [10].

Л.Л. Жебчук вказує на Польщу як на успішний приклад використання площі нерухомості як бази оподаткування (близько 1% ВВП), зазначаючи доцільність збереження існуючого регулювання даного елементу податку на нерухомість в Україні в середньостроковій перспективі (до 10 років) [11].

Таким чином, необхідність поступового переходу від площі нерухомості до її ринкової вартості як бази оподаткування податком на нерухомість, відмінним від земельної ділянки, в Україні фактично не викликає жодних дискусій.

Однак необхідними передумовами таких законодавчих трансформацій повинні бути, з одного боку, впорядкування ринку нерухомості, формування стабільних економічних відносин щодо такої категорії майна. З іншого – регулюючі дії держави, спрямовані на створення необхідних умов для адміністрування податку з новою базою оподаткування. Мається на увазі створення та забезпечення належного функціонування спеціальної інфраструктури з реєстрації речових прав на нерухоме майно з відображенням їх ринкової вартості та з наданням доступу фіскальним органам до відповідних інформаційних систем.



Безспірним є той факт, що на сьогодні реалії обігу нерухомості в Україні тісно пов'язані з необ'єктивним проведенням ринкової оцінки будівель та споруд для цілей оподаткування при здійсненні правочинів щодо таких об'єктів. Недосконалість державного та самоврядного контролю за учасниками ринку оцінки майна призвела до того, що інститут оцінки майна став зручним та порівняно легким механізмом регулювання розміру податкових зобов'язань при розпорядженні нерухомим майном.

З даного приводу слід згадати Постанову Кабінету Міністрів України № 231 від 04.03.13 «Деякі питання проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства» [11], яка на сьогодні вже втратила чинність.

Незважаючи на те, що на момент прийняття вказаної постанови вона розглядалася виключно негативно як інструмент монополізації на ринку оцінки нерухомості, даний нормативно-правовий акт запровадив принципово новий в Україні інститут реєстрації звітів про ринкову оцінку нерухомості для цілей оподаткування. Постанова передбачала, зокрема, створення Єдиної бази даних звітів про оцінку для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства, до якої суб'єкти оціночної діяльності в обов'язковому порядку були зобов'язані вносити відомості про відповідні звіти.

Функціонування подібної інформаційної системи дозволило б створити реальні механізми контролю за суб'єктами оціночної діяльності та дотримання ними стандартів ринкової оцінки об'єктів нерухомості. Адже на сьогодні основними споживачами послуг оцінювачів є їх замовники (як правило, власники майна), покупці відповідних об'єктів та нотаріуси, які посвідчують правочини з відчуження нерухомості. Тільки в разі виникнення підозр в ухиленні від сплати податків фіскальні та правоохоронні органи можуть перевірити правильність проведення ринкової оцінки майна та за наявності підстав притягнути відповідного суб'єкта оціночної діяльності до відповідальності.

З іншого боку, наявність бази даних звітів про оцінку майна дозволила б фіскальним органам відслідковувати динаміку зміни цін на нерухомість у залежності від місцевості, типу об'єкта та ряду інших факторів.

Таким чином, запровадження інформаційної системи обліку звітів із ринкової оцінки нерухомого майна може стати першим кроком у майбутній зміні бази оподаткування податком на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, з площі об'єкта на його ринкову вартість.

Висновки. У світовій практиці склалося кілька підходів до визначення бази оподаткування, зокрема вартісні показники нерухомості (ринкова, інвентаризаційна, рентна вартість) та фізичні показники – площа. Визначення в Україні площі об'єкта нерухомості як однієї з його фізичних характеристик базою оподаткування, в ігнорування ринкової вартості як економічної характеристики тягне за собою недосконалість усього правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Втім, усвідомлюючи необхідність переходу до ринкової вартості як бази оподаткування, слід відзначити відсутність як економічних, так і правових передумов для такого переходу. До перших слід віднести нерозвиненість ринку нерухомості в Україні, а до других – відсутність інформаційно-технічної інфраструктури, необхідної для адміністрування податку. Отже, впровадження законодавчих змін у галузі регулювання бази оподаткування податком на нерухомість має бути наслідком, з одного боку, розвитку суспільних відносин у сфері обігу нерухомості, а з іншого – створення законодавчих та технічних умов для обліку відповідних правочинів та їх умов з боку уповноважених органів.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: станом на 01.09.2016 р. // *Голос України*. – 2010. – № 229–230.
2. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1252-XII (з подальшими змінами) // *Відомості Верховної Ради України*, 1991, № 39 (24.09.1991). – Ст. 510.



3. Проект Закону про податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки № 3533 від 22.12.2008 р // Електронний ресурс: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=34016.
4. Проект Закону про податок на нерухоме майно (нерухомість) № 2113 від 22.02.2008 р. // Електронний ресурс: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=31806.
5. Проект Закону про податок на нерухоме майно (нерухомість) № 3359-1 від 26.09.2005 р. // Електронний ресурс: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=25550.
6. Проект Закону про податок на нерухоме майно громадян № 3359 від 20.11.2003 р. // Електронний ресурс: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=14737.
7. Інструкція про порядок проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна, затверджена наказом Держкомбуду України № 127 від 24.05.2001 р. (із наступними змінами) // Офіційний вісник України, 2001. – № 28 (27.07.2001). – Ст. 1290.
8. Багрій О.О. Методичні підходи до формування податку на нерухомість в Україні / О.О. Багрій // НТІ. – 2009. – № 2. – 54 с.
9. Лист Міністерства фінансів України «Щодо визначення у бухгалтерському обліку терміну «балансова вартість основних засобів» № 31-34000-10-10/27831 від 22.12.2006 р. // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2010. – 01. – № 1.
10. Жебчук Л.Л. Податок на нерухомість як елемент оподаткування особистих доходів населення // Наукові праці НДФІ. – 2013. – Вип. 3. – С. 90–97. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Npdfi_2013_3_11.
11. Постанова Кабінету Міністрів України № 231 від 04.03.13 «Деякі питання проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства» // Урядовий кур'єр. – 2013. – 04. – 17.04.2013. – № 72.

