

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2019.8.19>

Сагайдак В.В.

*здобувач кафедри адміністративного та митного права  
Університет митної справи та фінансів*

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ МАЙНА В УКРАЇНІ

**Постановка проблеми.** Сьогодні наша держава стикнулася з багатьма економічними, політичними та соціальними проблемами. Їх вирішення потребує ефективного використання всіх наявних ресурсів. Належна політика у сфері оподаткування нерухомого майна не тільки дозволить збільшити надходження коштів у бюджети, але і підвищить ефективність ринку майна в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивчення проблеми функціонування податку на нерухоме майно поставало перед багатьма дослідниками. Зокрема, слід виділити дослідження таких вчених, як С.І.Лекарь, І.Є.Криницький, А.С.Дубоносова, Н.М.Бобох, О.В.Шульженко, О.О.Коваль, А.С.Кравчук, А.І.Луцик. Попри велику кількість досліджень з цієї теми, проблема оподаткування нерухомості в Україні висвітлена недостатньо. Так, наприклад, потребує глибшого дослідження концепція перехідних податків. Також проблемною залишається модель оподаткування земельних ділянок та розташованих на них будівель одним податком.

**Формулювання завдання дослідження.** Метою статті є дослідження загальних рис оподаткування майна та концепції перехідних податків, а також вивчення моделі злиття різних податків, об'єктом яких є різні види майна, в один платіж.

**Виклад основного матеріалу.** На позитивних рисах оподаткування майна заострює увагу О.В.Шульженко, у дослідженні якого сказано: «Поширенню податків на майно можуть сприяти певні позитивні фактори. По-перше, це прозорість таких платежів. По-друге, це можливість застосування када-

стрового способу сплати податків. По-третє, такі податки, будучи фіксованими, легко прогнозуються і враховуються. По-четверте, завдяки їх уведенню прискорюється процес гармонізації податкової системи, рух у бік досягнення оптимального співвідношення між прямими і непрямими податками. У такому контексті можна говорити й про довгостроковість існування і, як правило, постійність місцезнаходження об'єкта обкладання, що сприяє стабільному надходженню від податків на майно та ефективному механізму повернення несплачених коштів. По-п'яте, доволі складно та навіть неможливо приховати об'єкт оподаткування» [1, с. 94].

Не всі з наведених рис можна вважати однозначно позитивними. О.В.Шульженко намагається переконати у прискоренні гармонізації податкової системи шляхом введення майнових податків. Проте автор не деталізує, яким саме чином буде відбуватися таке прискорення. Крім того, складно собі уявити, в чому полягатиме досягнення податковою системою гармонізації і що розуміти під оптимальним співвідношенням прямих та непрямих податків. Вважаємо, що такі твердження мають характер гасел та навряд мають під собою належну аргументацію.

Характеризуючи недоліки майнового оподаткування, О.В.Шульженко вказує на декілька моментів. Цілком логічним вбачається акцент на незалежності податків на майно від розміру отриманого доходу. Ці платежі стягуються з огляду на фізичні характеристики майна, що може призвести до неможливості їх сплати у разі відсутності у платника надходжень від інших джерел.

Проте, на переконання О.В. Шульженка, ця особливість податків на майно суперечить принципу справедливості оподаткування [1, с. 95]. Автор, мабуть, мав на увазі принцип соціальної справедливості, згідно з яким установа податків та зборів має відбуватися відповідно до платоспроможності платників податків. Очевидно, що платоспроможність платника майнового податку не має зумовлюватися тим, отримує він вигоду від того, що має об'єкт такого податку, чи ні. Принцип соціальної справедливості здебільшого має застосовуватися під час оподаткування доходів фізичних осіб. Він полягає у встановленні прогресивних ставок, а не у створенні перепон для користування нерухомістю.

Також О. В. Шульженко зазначає, що значна частина населення через об'єктивні причини не може сплатити навіть комунальні витрати при користуванні належною їм нерухомою власністю. За таких умов уведення оподаткування майна фізичних осіб можливе тільки у разі широкого застосування різних видів і форм пільг [1, с. 95]. Ми вважаємо, що оподаткування нерухомості може стати стимулом для ефективнішого використання майна, що належить платникам. Необхідність сплачувати податок зумовлює пошук додаткових джерел коштів, одним з яких цілком логічно може бути платне використання майна, особливо якщо це майно – нерухомість.

При диференціації податків на майнові та прибуткові трапляються й маргінальні погляди. Наприклад, І.С. Криницький обстоює можливість появи перехідних податків. Досліджуючи оподаткування майна, він вказує на специфічність податків на майно, що переходить у порядку спадкоємства і дарування та зазначає, що вони є перехідними податками між майновими і прибутковими [2, с. 143]. Ми не погоджуємося з таким підходом, адже в такому разі майно не є об'єктом якого-небудь майнового податку, а є складовою частиною бази податку на доходи фізичних осіб. Відповідно до норм ст. 174 Податкового кодексу України об'єкти спадщини

платника податку поділяються для оподаткування на об'єкти рухомого і нерухомого майна, та оподатковується не саме майно, а його вартість залежно від ступеня спорідненості платника та спадкодавця.

І.С. Криницький, обстоюючи концепцію перехідних податків, до їх переліку пропонує відносити податок на приріст капіталу [2, с. 143]. З такою думкою ми погоджуємося. А.С. Дубоносова з цього приводу зазначає, що податком на приріст капіталу оподатковуються доходи фізичних або юридичних осіб, що отримані від реалізації майна. Об'єктом обкладення є приріст вартості майна, тобто різниця між ціною реалізації майна і ціною його придбання з вирахуванням понесених витрат на його утримання. Спеціальний податок на приріст капіталу встановлений у низці країн також для збільшення оподаткування доходів від спекулятивних і комерційних операцій з нерухомим майном [3, с. 142–143]. Учена аргументовано доводить, що майно не є об'єктом оподаткування, коли його перехідність виявляється саме в переході права власності на майно та виникненні через це податкових наслідків для одержувачів майна [3, с. 142–143].

Прихильником злиття різних податків, об'єктом яких є різновиди майна, є О.О. Коваль. Аналізуючи проекти Законів, що передбачали віднести до об'єкта оподаткування податком на нерухоме майно землю і постійно розташовані на ній будівлі та споруди, правник доводить висновку про актуальність цього питання та пропонує змінити підходи до оподаткування нерухомого майна в Україні шляхом внесення змін до Податкового кодексу України й назвати статтю 265 «Податок на нерухоме майно». Він констатує, що такі трансформації призведуть до зміни окремих елементів податку, зокрема об'єкта оподаткування, бази оподаткування, порядку обчислення податку тощо [4, с. 51]. Пропонується навіть редакція статті, яка як об'єкт оподаткування визначала б об'єкт нерухомого майна, в тому числі його частку, що перебуває у власності або на

умовах постійного користування платника податку, – землю і постійно розташовані на ній будівлі та споруди. До об'єкта оподаткування автор дисертації, скориставшись досвідом нормотворчої діяльності народних депутатів В. Пустовойтенка, П. Мельника, П. Симоненка та І. Алексеєва, пропонує віднести землю і постійно розташовані на ній будівлі та споруди [5, с. 152]. Яким чином мають визначатися інші елементи такого комбіновано платежу, О.О. Коваль не вказує.

Пропозиції щодо об'єднання різних податків, об'єктом яких є нерухоме майно, є в А.С. Кравчун та І.Є. Криницького [6, с. 250; 7]. Останній на початку третього тисячоліття пропонував оподатковувати землю та розташовані на ній і тісно пов'язані з нею будівлі, будови, споруди як єдиний комплекс. Отже, вчений пропонував запровадити модель єдиного майнового податку, об'єктом якого були б неоднорідні за своєю суттю об'єкти нерухомості.

Ми вважаємо, що об'єднувати в одному платежі якісно різні об'єкти нерухомості не можна. Зумовлено це кількома чинниками. По-перше, земельні ділянки та розташовані на них об'єкти нерухомості по-різному обліковуються. Загострюючи увагу на цьому аспекті, А.С. Кравчун підкреслює, що для оподаткування земельні ділянки та споруди є різними видами нерухомого майна не можуть скласти єдиний об'єкт оподаткування через те, що їм притаманні якісно різні ознаки, а облік цих об'єктів ведеться різними кадастрами та реєстрами [6, с. 250]. По-друге, під час обчислення податку ставка застосовується не безпосередньо до об'єкта оподаткування (земельної ділянки, будівлі тощо), а до бази оподаткування. Статтею 25 Податкового кодексу України визначено, що ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування. А базою оподаткування відповідно до положень ст. 23 визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. Для земельних ділянок – це їх нормативна грошова оцінка, а у разі оподаткування

нерухомості, відмінної від земельної ділянки, базою оподаткування є площа такого об'єкта (ст. 271 та ст. 266 Податкового кодексу України відповідно). Різними також є одиниці виміру бази цих об'єктів оподаткування, сам порядок сплати, пільги та всі інші елементи правового механізму податку. Отже, говорити про єдність елементів такого єдиного платежу в умовах України не можна, що свідчить про ірраціональність спроб побудови моделі оподаткування земельних ділянок та розташованих на них будівель одним податком.

О.О. Коваль з приводу доцільності запровадження єдиного майнового податку звертається до світового досвіду оподаткування нерухомості та вказує, що у багатьох розвинених країнах нерухоме майно (і земельні ділянки, і об'єкти нерухомого майна, які на них розташовані) належить до об'єкта оподаткування єдиного податку на нерухоме майно. При цьому базою оподаткування такого податку визнається ринкова вартість цього нерухомого майна [4, с. 50–52]. Такий підхід, що передбачає для України кардинальну зміну бази при оподаткуванні нерухомого майна, може привести до побудови єдиного злагодженого механізму податку на нерухоме майно.

В Україні спроба формалізувати податок на нерухоме майно, який мав бути сумою нарахованих податків на землю, будівлі і споруди, відбулася наприкінці 90-х років минулого століття [9]. Так, у 1998 р. було зареєстровано законопроект «Про податок на нерухоме майно (нерухомість)». Фактично пропонувалося ввести загальнодержавний податок на нерухомість. Його базу платники мали обчислювати окремо по складових об'єкта оподаткування. Базу оподаткування будівлі мали обчислювати множенням одиниці її вимірювання на середню поточну її вартість, визначену на 1 січня податкового року (п. 3.4 ст. 3). Базою оподаткування споруди мала стати її сукупна балансова вартість (п. 4.4 ст. 4). Вадюю зазначеного законопроекту була недостатня чіткість механізму обчислення плати за землю, яка теж мала оподатковуватися в рамках запропонованого консолідованого платежу.

Законопроект налічував багато соціальних пільг. Зокрема, глава сім'ї мав право на зменшення суми податку у розрахунку на 21 м<sup>2</sup> загальної площі (на кожного члена сім'ї з додаванням ще додаткових 10 м<sup>2</sup> на сім'ю), якщо він використовує будівлю як основне місце проживання (п. 6.1 ст. 6). Також в індивідуальних будинках, які були розташовані на території громад з населенням менше 10 тисяч постійних мешканців, було передбачено зменшення бази оподаткування поточного року будівлі, яка використовується главою сім'ї та членами його сім'ї як основне місце проживання, на суму у розрахунку на 30 м<sup>2</sup> загаль-

ної площі такої будівлі на кожного члена сім'ї з додатковими 10 м<sup>2</sup> на сім'ю (п. 6.2 ст. 6) [9].

**Висновки.** За результатами проведеного дослідження визначено, що оподаткування нерухомості в Україні матиме радше позитивний характер, стимулюючи платників податків до ефективного використання майна. Обґрунтовано позицію щодо недоцільності об'єднання в одному платежі податків, об'єктами яких є різні види нерухомого майна. Наголошено на тому, що таким податкам притаманні різні бази оподаткування, а також облік об'єктів таких платежів ведеться по-різному, що свідчить про ірраціональність такого об'єднання.

### Анотація

Статтю присвячено дослідженню проблеми податків на майно в Україні. Автор здійснив аналіз доктринальних підходів до оподаткування нерухомості та окреслив проблемні питання концепції перехідних податків. Досліджено пропозиції щодо об'єднання різних податків, об'єктами яких є нерухоме майно, у один майновий податок. Автор наголошує на недоцільності такого об'єднання, зазначаючи, що земельні ділянки та розташовані на них об'єкти нерухомості по-різному обліковуються, а крім того, таким податкам притаманні різні бази оподаткування.

Автор доводить важливість обраного для вивчення питання на підставі того, що прогалини у законодавстві та відсутність усталених правових підходів ускладнюють процеси адміністрування та сплати пов'язаних із майном податків, що призводить до зменшення обсягу державних фінансових ресурсів. Щоб повною мірою розкрити обране для дослідження питання, автором використані категорії податку на нерухоме майно, його ставки та бази, порядку обліку, об'єкта тощо.

Автором приділено увагу позитивним та негативним аспектам наявності податку на нерухоме майно. Зокрема, автор звернув увагу на те, що під час оподаткування нерухомого майна не береться до уваги наявність у платника саме грошових коштів, необхідних для того, щоб такий податок сплатити. До позитивних рис такого податку стосовно держави автор відніс стабільність існування об'єкта оподаткування, яка дозволяє державі постійно отримувати податкові виплати і водночас спрощує використання механізмів стягнення несплачених податків.

На підставі систематизації наявних наукових позицій автором сформульовано висновки. Зокрема, на думу дослідника, оподаткування нерухомого майна є позитивним явищем як для держави (наповнення бюджету), так і для платника (підвищення ефективності використання ним свого майна). Але автором наголошено на неможливості поєднання в межах одного податку різних категорій нерухомого майна через наявність в них різних ставок та відмінностей у порядку оформлення та обліку.

**Ключові слова:** нерухоме майно, податок на нерухоме майно, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка, податковий облік.

### Sahaidak V.V. Problematic issues of property taxation in Ukraine

#### Summary

The article is devoted to the study of the problems of property taxes in Ukraine. The author analyzed the doctrinal approaches to real estate taxation and outlined the problematic issues of the concept of

transitional taxes. The proposals on combining various taxes, the object of which is real estate in one property tax, are investigated. The author emphasizes the inappropriateness of such a union, noting that for land plots and real estate located on them tax accounting is carried out in different ways, moreover, the author emphasizes that such taxes have different tax bases.

An author leads to importance of select for a study question on the basis of that blanks in a legislation and absence of withstand legal approaches complicate the processes of administration and tax related to property payment, that in turn results in reduction to the volume of state financial resources. For that, to a full degree to expose a select for research question an author the used categories of tax property, his rates and bases, to the order of account, object and others like that.

Paid attention an author to the positive and negative aspects of presence of tax property. In particular, among other an author paid attention to that at taxation of the real estate does not undertake to attention presence for a payer exactly money, necessary in an order to pay such tax. To the positive lines of such tax in relation to the state an author took stability of existence of object of taxation, that in turn allows to the state constantly getting tax payments and at the same time simplifies the use of mechanisms of penalty of unpaid taxes.

On the basis of systematization of existent scientific positions an author is set forth conclusions. In particular, on thought of researcher of taxation of the real estate is the positive phenomenon both for the state, in the context of filling of budget and for a payer, in the context of increase of efficiency of the use to them of the property. But it is marked impossibility of combination an author within the limits of one tax of different categories of the real estate, in force of presence in them of different rates and differences in the order of registration and account.

**Key words:** real estate, real estate tax, tax object, tax base, tax rate, tax accounting.

#### **Список використаних джерел:**

1. Шульженко О.В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого», Харків, 2012. 201 с.
2. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 201 с.
3. Дубоносова А.С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. 217 с.
4. Коваль О.О. До питання удосконалення нормативно-правової бази щодо порядку справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні. *Держава та регіони*. Харків, 2014. № 1 (43). С. 50–55.
5. Коваль О.О. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 201 с.
6. Кравчун А.С. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. Харків. 2012. № 2 (9). С. 248–257.
7. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 20 с.
8. Кравчун А.С. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. Харків. 2012. № 2 (9). С. 248–257.
9. Про податок на нерухоме майно (нерухомість) : проєкт Закону України від 23.06.1998 р. № 1054-2 URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=4130](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=4130).