

МОЛОДІ ВЧЕНІ

УДК 347.73 : 336.22

DOI: [https://doi.org/ 10.18524/2411-2054.2018.31.143540](https://doi.org/10.18524/2411-2054.2018.31.143540)

*А. С. Кисель*, студентка 4 курсу  
Одеський національний університет імені І. І. Мечникова  
Економіко-правовий факультет  
Французький бульвар, 24/26, Одеса, 65058, Україна

**ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА,  
ВІДМІННОГО ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ**

Статтю присвячено аналізу механізму оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, визначено характерні ознаки податку на нерухомість. У роботі розглянуто зміни в правовому регулюванні податку, проаналізовано підходи різних держав до визначення бази оподаткування, досліджено окремі проблеми вітчизняної нормативно-правової бази в цій сфері. Обґрунтована необхідність вдосконалення чинного законодавства та визначено деякі напрямки такого вдосконалення.

**Ключові слова:** податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, база оподаткування, нерухоме майно, вартість нерухомого майна.

**Постановка проблеми.** Податковий механізм є надзвичайно важливим елементом регулювання ринкової економіки, який виступає дієвим засобом реалізації інтересів суспільства. Держава, застосовуючи ті чи інші ставки податку, пільги, методи оподаткування, значно впливає на перерозподіл доходів.

Оскільки значна частина громадян є власниками нерухомості, питання її оподаткування є актуальним та суспільно важливим. В Україні гостро постає проблема нестачі фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, тому виявлення ресурсного потенціалу податку на нерухомість є актуальним в умовах фінансової кризи.

На думку автора, однією з проблем у цій сфері є недосконалість правової бази, що сприяла б стабільному наповненню бюджету.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значну увагу проблемам оподаткування нерухомого майна в Україні приділили науковці М. В. Гончаренко, Н. М. Крючкова, О. М. Лобач, А. М. Мельник, Н. В. Шкільова та ряд інших. На дисертаційному рівні дана тема досліджувалась науковцями Е. З. Аблязовою, В. І. Скоробагач, А. М. Дулько.

Вказані дослідники розглядають різні аспекти справлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, наголошують на доцільності його введення. Однак, незважаючи на підвищений інтерес науковців до даної теми, вона все ж залишається не повністю розкритою.

**Мета статті.** Мета даного дослідження полягає у здійсненні аналізу особливостей оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, до-



Як вдало зазначає науковець Н. В. Шкільова, принциповими рисами податку на нерухоме майно є те, що він є прямим та особистим податком, який стягується з власників об'єктів нерухомості та підлягає зарахуванню до бюджетів територіальних громад [7, с. 121].

Необхідно звернути увагу на те, що зазначений податок має значну кількість позитивних рис, що відрізняє його серед інших податків. До головних його переваг належать наступні:

- 1) оподаткування нерухомості відносно прозоре, оскільки нерухоме майно має конкретне розташування, фізичні характеристики, є довговічним та не підлягає транспортуванню, що ускладнює ухилення від його сплати;
- 2) процедура встановлення платника податку є нескладною;
- 3) завдяки його справлянню реалізуються основні функції податків: фіскальна (шляхом забезпечення стабільних надходжень у місцеві бюджети), регулююча (через перерозподіл доходів) та стимулююча (шляхом впровадження системи пільг, стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального використання майна) [8, с. 41];
- 4) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, допомагає у вирішенні ряду соціальних проблем шляхом перекадення обов'язку його сплати на більш заможні верстви населення [9, с. 36];
- 5) адміністрування податку на нерухомість є відносно простим;
- 6) суми надходжень від сплати вказаного податку є прогнозованими, що сприяє плануванню власної діяльності;
- 7) значна частина послуг, призначена для власників нерухомого майна, забезпечується завдяки сплаті податку на нерухоме майно.

Зважаючи на світовий досвід, варто відмітити, що податок на нерухомість закріплений у законодавстві більш ніж 130 держав. В більшості з них надходження від податку складають від 1 до 3 % від загальних податкових надходжень. Так, частка даного податку в загальних надходженнях Швейцарії складає – 0,46 %, Німеччини – 1,1 % [2, с. 103].

Враховуючи те, що в більшості держав податок на нерухоме майно належить до місцевих, надходження від нього є однією з основних статей місцевих бюджетів. Зокрема, в США він становить 10 – 70 %, у Франції – 52 % в Канаді – 81 %, у Нідерландах – 95 % доходів місцевих бюджетів [8, с. 42–43].

Необхідно звернути увагу на досвід країн Центрально-Східної Європи, в яких податок на нерухоме майно є стабільною дохідною частиною, яка складає від 40 до 80 % місцевих доходів та допомагає вирішувати соціальні проблеми на місцевому рівні [10, с. 766].

Досить цікавими є статистичні дані стосовно стягнення податку на нерухоме майно в Україні за останні роки. Так, за січень-грудень 2017 р. до місцевих бюджетів надійшло 33,8 млрд. грн. податку на майно, що на 5,2 млрд. грн. перевищує надходження за відповідний період 2016 р. При цьому протягом 2017 р. надходження до бюджетів у вигляді податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки від фізичних осіб склало 444,6 млн. грн. (зокрема, з житлової нерухомості – 232,1 млн. грн., з нежитлової нерухомості – 212,5 млн. грн.), що на 234,9 млн. грн. більше в порівнянні з аналогічним періодом 2016 р. З юри-

дичних осіб протягом 2017 р. вказаного податку надійшло до місцевих бюджетів 1,93 млрд. грн., тоді як протягом 2016 р. – 1,21 млрд. грн. [11].

Наведені статистичні дані вказують на незначну питому вагу податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в складі податку на майно. На думку автора, низька частка вказаного податку пов'язана з нераціональним механізмом оподаткування, невикористанням його фіскального потенціалу.

Для того аби проаналізувати окремі аспекти правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, необхідно розглянути визначення платника цього податку.

Згідно з пп. 266.1.1 п. 266.1 ст. 266 Податкового кодексу України, до платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, належать фізичні та юридичні особи, в т.ч. нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості [6, ст. 266]. Виходячи з цього зазначений податок є змішаним, адже він стягується і з фізичних, і з юридичних осіб. Таке законодавче визначення є втіленням конституційного припису про загальність податкового обов'язку, яке унеможливує ухилення недобросовісних платників від його сплати.

Одним з обов'язкових елементів податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є база оподаткування. Відповідно до пп. 266.3.1 п. 266.3 ст. 266 Податкового кодексу України база оподаткування – це загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток [6, ст. 266]. Проте постає питання раціональності обрання такої бази.

Оскільки актуальним у наш час є питання адаптації вітчизняного законодавства до європейських стандартів, вважаємо необхідним розглянути основні підходи до визначення бази оподаткування податком на нерухомість у світовій практиці.

У кожній державі є свої особливості стягнення податку на нерухоме майно. Зокрема, у Великій Британії оподаткуванню підлягає тільки нерухоме майно, що використовується з комерційною метою, причому розмір податку залежить від орендної плати. У Франції базою оподаткування виступає вартість майна [12, с. 83]. В Італії податок на нерухомість стягується виходячи з вартості майна, яке підлягає переоцінці раз на десять років; при цьому на розмір податку впливає його місцезнаходження. В Іспанії базою оподаткування нерухомості є кадастрова вартість майна, встановлена державою. При цьому переоцінка майна відбувається раз на вісім років. Місцеві органи встановлюють ставку податку в межах від 0,4 до 1 %. У США розмір податку залежить від грошової вартості нерухомості, ставка встановлюється в межах від 0,3 до 3,6 %, а переоцінка проводиться кожні два роки [8, с. 42].

У пострадянських країнах база оподаткування також визначається вартісним виміром нерухомості. Так, у Росії – сумарною інвентаризаційною вартістю, яка встановлюється експертами; у Казахстані – вартістю об'єктів з урахуванням зональності та місцеразташування майна [13, с. 128 – 129].

Отже, як правило, база оподаткування визначається ринковою, кадастровою вартістю, а також застосовуються коригуючі коефіцієнти. Часто оцінка носить не індивідуальний, а масовий характер, що дає можливість визначити вартість об'єктів без значних витрат.

Незважаючи на такий підхід у більшості країн, у ряді держав, зокрема Польщі, Словаччині, Чехії, в якості бази оподаткування застосовується площа нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки.

Погляди вітчизняних науковців стосовно зазначеного питання значно різняться. Більшість дослідників притримується точки зору щодо необхідності зміни бази оподаткування з площі нерухомого майна на його ринкову вартість. Наприклад, В. І. Скоробагач стверджує, що застосування вартісного виміру майна буде гарантією дотримання «принципу соціальної справедливості та попередить дії власників, направлені на зменшення суми платежів». Зазначене призвело б до покращення якості правового регулювання в податковій сфері [1, с. 133].

А. М. Мельник зазначає, що використання в якості бази площі майна створює неоднакові умови для власників нової нерухомості або такої, що має краще місцезнаходження, та власників, нерухоме майно яких має значний ступінь зносу та має менш вдале розташування [12, с. 83]. Як вірно зазначає А. М. Дулько, зважений підхід та використання раціональних пільг при оподаткуванні майна на основі його вартості зробить податок на нерухоме майно фіскально ефективним [14, с. 119–120].

Однак деякі дослідники вважають, що реформування оподаткування нерухомого майна шляхом зміни бази оподаткування є недоцільним. Наприклад, А. Мазурова, В. Киричик, досліджуючи проблеми податку на нерухомість, притримуються точки зору, що встановлення оціночної вартості є складним та витратним процесом, який потребує спеціальних знань. Використання вказаного механізму оподаткування, на думку авторів, є передчасним [15].

Схожої точки зору притримується А. С. Нестеренко, який вказує, що ціни на нерухоме майно в різних регіонах України істотно відрізняються та досить часто завищені; також вартість нерухомого майна може коливатися впродовж року [16, с. 76].

Іншої думки стосовно визначення бази оподаткування притримується Н. В. Бортнік, який вказує доцільним використовувати з цією метою «неоподатковуваний мінімум площі», який визначатиметься на кожну особу [17, с. 135].

Проаналізувавши різні думки науковців, вважаємо найбільш раціональним застосування вартості нерухомого майна в якості бази оподаткування, з урахуванням ступеня зносу, місцезнаходження, зональності, близькості до адміністративних центрів, особливостей інфраструктури та інших додаткових характеристик об'єктів, що можуть вплинути на його вартість. Існування чіткого механізму оцінки буде ефективним як для оцінювача, так і для платника, адже допоможе зрозуміти, яким чином різні показники вплинули на оцінку та чи кожен з них було враховано при її здійсненні.

Не менш актуальною на сьогодні є проблема, пов'язана з перебуванням нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, у спільній власності кількох осіб. Відповідно до пп. 266.1.2 п. 266.1 ст. 266 Податкового кодексу України у разі перебування об'єкту нерухомого майна у спільній сумісній власності податок сплачує кожен зі співвласників за свою частку; у випадку наявності спільної сумісної власності на об'єкт без поділу його в натурі, податок сплачує один із співвласників, визначений за згодою; у разі поділу майна, яке перебуває у спільній сумісній власності в натурі, платником податку є кожен з цих співвласників за належну йому частку [6, ст. 266].

Частки визначаються на підставі правовстановлюючого документа та витягу з Державного реєстру речових прав. Виходячи з положення ст. 370 Цивільного кодексу України, співвласник нерухомого майна, яке перебуває у спільній сумісній



власності може виділити частку з майна в натурі шляхом укладення письмового договору, який підлягає нотаріальному посвідченню [18, с. 287].

Вказаний поділ об'єкта на частки може використовуватись з метою отримання пільг при оподаткуванні шляхом виділу кожною особою такої площі, яка не підпадала б під оподаткування.

На нашу думку, такий підхід є необґрунтованим, адже значна кількість платників податку є власниками майна без поділу в натурі.

Крім того, питання викликає положення, згідно з яким у випадку наявності спільної сумісної власності на об'єкт без поділу його в натурі, податок сплачує один із співвласників, визначений за згодою, якщо інше не встановлено судом. Законодавцем не уточнено, в якій формі має укладатись вказана угода та не визначено її зміст [18, с. 287]. Вважаємо за доцільне закріпити на законодавчому рівні необхідність укладення такої угоди у письмовій формі, вимоги до її змісту, а також встановити порядок її реєстрації у фіскальних органах.

Важливою особливістю податку на нерухоме майно є те, що оподаткуванню підлягає виключно нерухомість, здана в експлуатацію. Виходячи з роз'яснень, наданих в Листі ГУ ДФС у Київській області від 09.03.2016 р. № 541/10/10-36-17-01, в разі якщо об'єкт незавершеного будівництва (об'єкт нерухомого майна) тільки зводиться і ще не введений в експлуатацію, то він не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно. Однак непоодинокими є випадки проживання осіб у приватних житлових будинках, які не здані в експлуатацію та стосовно яких власники не оформили належних документів, оскільки процес введення в експлуатацію є досить довгим та витратним [19].

До того ж проблеми виникають при виготовленні документів, які б посвідчували право власності на земельну ділянку. Так, відповідно до ч. 1 ст. 16 Закону України «Про регулювання містобудівної діяльності» планування території здійснюється шляхом розробки та затвердження генеральних планів населених пунктів, планів зонування територій і детальних планів території [20, ст. 16]. Згідно з ч. 3 ст. 24 наведеного Закону України за відсутності плану зонування або детального плану території передача (надання) земельних ділянок із земель державної або комунальної власності у власність чи користування фізичним та юридичним особам забороняється [20, ст. 24]. Однак, як зазначають І. М. Кулинич і О. М. Резнік, лише у 50% населених пунктів є генеральний план і менш ніж 5% мають план зонування, що є значною перепорою для виготовлення документів, які посвідчують право на земельну ділянку [21, с. 88].

З огляду на зазначене доцільним видається нарахування податку на основі даних технічного паспорту, який містить достатню для оподаткування інформацію про нерухоме майно.

Можна сказати і про позитивні моменти впровадження даного податку. До них належить зокрема і можливість місцевих представницьких органів визначати певний розмір податкової ставки та встановлювати пільги, що є однією з гарантій виконання податковою системою функції перерозподілу. Вважаємо, такий підхід допомагає застосовувати різну податкову ставку до різних платників та встановлювати взаємозв'язок між характеристиками майна та розміром нарахувань [1, с. 126].

**Висновки.** Таким чином, у результаті проведеного аналізу, можна дійти висновків, що введення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, стало важливим на шляху розвитку майнового оподаткування.

На сьогодні вищевказаний податок має як позитивні так і негативні аспекти. Протягом останніх років законодавче врегулювання податку на нерухоме майно зазнало значних змін, зокрема до об'єктів оподаткування, крім житлової нерухомості, стала належати і нежитлова; відбувся перехід до оподаткування загальної площі нерухомого майна. Серед позитивних аспектів можна зазначити те, що місцеві органи мають можливість самостійно встановлювати пільги з податку на нерухоме майно, враховуючи при цьому майновий стан громадян.

Однак механізм оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки потребує подальшого вдосконалення. По-перше, у наш час постала необхідність запровадження бази оподаткування у формі вартості майна, оскільки використання в якості бази площі об'єкта не враховує мету його використання та основні характеристики. При цьому розрахунок має проводитись з використанням коефіцієнтів, які враховували б розміщення нерухомості, умови використання об'єктів, їх технічні показники, ступінь зносу, фактори місцевості; у разі оподаткування житлової нерухомості необхідно зважати на те, первинним або вторинним є житло. Для з'ясування вартості оцінки ефективним буде використання методу масової оцінки.

По-друге, доцільним було б закріпити в Податковому кодексі вимоги до форми та змісту угоди щодо сплати податку одним із співвласників, передбаченої пп. 266.1.2 п. 266.1 ст. 266 Податкового кодексу України. Так, вважаємо, що такі угоди мають укладатись у простій письмовій формі та містити положення щодо розмірів та порядку відшкодування співвласниками витрат, які здійснив платник податку.

По-третє, вважаємо за потрібне здійснювати нарахування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на основі даних технічного паспорту, в якому міститься достатня для оподаткування інформація, та не пов'язувати момент початку справляння даного податку з введенням нерухомості в експлуатацію.

Враховуючи вищенаведене, вважаємо, що важливим напрямом у розвитку майнового оподаткування має бути дослідження правового регулювання справляння саме цього податку.

### Список літератури

1. Скоробагач В. І. Правове регулювання місцевих податків та зборів: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Харків, 2015. 207 с.
2. Гончаренко М. В. Податок на нерухомість як джерело зміцнення фінансової самостійності місцевого самоврядування: вітчизняні реалії та зарубіжний досвід // Актуальні проблеми державного управління. 2014. № 2. С. 100 – 107.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості: Закон України від 04.07.2013 № 403-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/403-18> (дата звернення: 05.09.2018).
4. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 № 1166-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1166-18> (дата звернення: 05.09.2018).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих ак-

- тів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19> (дата звернення: 05.09.2018).
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.09.2018).
  7. Шкільова Н. В. До питання про місце податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в податковій системі: порівняльно-правовий аспект // Держава та регіони. Сер.: Право. 2013. № 1. С. 119–122.
  8. Крючкова Н. М. Проблеми впровадження в Україні податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. 2014. № 1. 40–44.
  9. Коваль О. О. Історичні аспекти правового регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». 2013. Вип. 4. Т. 2. С. 35–38.
  10. Шепель І. В. Вітчизняний та зарубіжний досвід впровадження податку на нерухомість: обліковий аспект // Економіка і суспільство. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2016. Вип. 2. С. 762–767.
  11. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (дата звернення: 07.09.2018).
  12. Мельник А. М. Проблеми оподаткування нерухомого майна в Україні // Інвестиції: практика та досвід. 2015. № 19. С. 82–86.
  13. Лобач О. М. Проблеми правового регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (на прикладі окремих елементів податку) // Наукові записки НаУКМА. 2015. Т. 168. С. 124–130.
  14. Дулько А. М. Становлення і розвиток оподаткування нерухомого майна в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 08.00.08. Ірпінь, 2017. – 207 с.
  15. Мазурова А. Киричик В. Введення податку на нерухомість в Україні: проблеми і перспективи. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=64649> (дата звернення 06.09.2018).
  16. Нестеренко А. С. Майновий податок – податок на нерухомість як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні // Науковий вісник Міжнародного Гуманітарного Університету. Серія: Юриспруденція. – Одеса, 2015. Вип. 17. Том 1. С. 74–78.
  17. Бортнік Н. В. Зарубіжний досвід податку на нерухоме майно та перспективи його запровадження в Україні // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2015. Т. 20. Вип. 1(1). С. 132–135.
  18. Христофоров А. Б. Окремі аспекти адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, фізичними особами // Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 6. С. 285–288.
  19. Лист ГУ ДФС у Київській області від 09.03.2016 р. № 541/10/10-36-17-01. URL: <http://kyivobl.sfs.gov.ua/baner/podatkovii-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66980.html> (дата звернення: 08.09.2018).
  20. Про регулювання містобудівної діяльності: Закон України від 17.02.2011 р. № 3038-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3038-17> (дата звернення 15.09.2018).
  21. Кулинич І. М., Резнік О. М. Загальна характеристика податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки // Юридичний науковий електронний журнал. 2017. № 3. С. 86–89.

Стаття надійшла 25.09.2018 р.



*А. С. Кисель*, студентка 4 курса  
Одесский национальный университет имени И. И. Мечникова  
Экономико-правовой факультет  
Французский бульвар, 24/26, Одесса, 65058, Украина

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА, ОТЛИЧНОГО ОТ ЗЕМЕЛЬНОГО УЧАСТКА

### Резюме

Статья посвящена анализу законодательства Украины в сфере налогообложения недвижимого имущества, отличного от земельного участка, и анализу проблемных вопросов в данной сфере. Исследованы изменения в правовом регулировании налога на недвижимость. Обосновано, что низкая доля указанного налога связана с нерациональным механизмом налогообложения, неиспользованием его фискального потенциала. Сосредоточено внимание на характерных особенностях налога на недвижимое имущество. Рассмотрены основные подходы к налогообложению недвижимости в мировой практике. Исследованы некоторые проблемные аспекты действующего законодательства и определены возможные способы их решения.

Сделан вывод о том, что механизм налогообложения недвижимого имущества, отличного от земельного участка, требует дальнейшего совершенствования.

**Ключевые слова:** налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, база налогообложения, недвижимое имущество, стоимость недвижимого имущества.

*A. S. Kysel*, Student  
Odessa I. I. Mechnikov National University  
Economics and Law Faculty  
Frantsuzskiy Boulevard, 24/26, Odessa, 65058, Ukraine

## FEATURES OF TAXATION OF REAL PROPERTY, DISTINCT FROM LAND PARCELS

### Summary

The article is devoted to the analysis of the legislation of Ukraine in the sphere of taxation of immovable property, different from the land plot, and analysis of problematic issues in this area. Changes in the legal regulation of real estate tax have been investigated. It is justified that the low share of this tax is due to the irrational mechanism of taxation, the non-use of its fiscal potential. Attention is focused on the characteristic features of the tax on real estate. The main approaches to real estate taxation in world practice are considered. Some aspects of current legislation are investigated and possible ways of their solution are determined.

The conclusion is made that the mechanism of taxation of immovable property, other than the land plot, requires further improvement.

**Key words:** real estate tax, different from land, tax base, real estate, real estate value.