

РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА В УКРАЇНІ

У статті досліджено сучасний порядок справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні. За допомогою аналізу зарубіжного досвіду справляння податку на нерухоме майно доведено необхідність зміни підходів до оподаткування нерухомого майна в Україні шляхом внесення поправок до Податкового кодексу України в частині запровадження механізму оподаткування сукупним податком на нерухоме майно, що приведе до зміни окремих елементів податку: суб'єктного складу платників податку, об'єкта оподаткування, ставки податку, порядку обчислення податку.

Ключові слова: податок на нерухоме майно, об'єкт оподаткування, платники податку, нерухоме майно, житлова нерухомість, ставки податку.

Нерухомість є зручним об'єктом оподаткування. Це зумовлено такими її властивостями, як візуальна наочність, тривалість існування, постійність місцезнаходження, необхідність державної реєстрації. Тому введення податку на нерухомість запобігає нагромадженню майнових об'єктів окремим власником і стимулює власників таких об'єктів до ефективного використання майна [1]. Оподаткування нерухомого майна стимулює ефективніше використання ресурсів в економіці, оскільки створює умови для перерозподілу нерухомості на користь більш ефективних власників.

Але вважаємо, що запропонований на сьогодні механізм справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на території України потребує суттєвого доопрацювання через численні дискусійні питання, які можуть виникнути у платників податків щодо визначення об'єкта оподаткування, обчислення податкової бази, розрахунку податкових зобов'язань, що зумовлює актуальність цієї статті.

Окремі аспекти оподаткування нерухомого майна у своїх працях досліджували 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 стосовно справляння податку на нерухоме майно.

Метою статті є дослідження сучасного порядку справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні; виявлення проблем, що можуть спричинити труднощі в розрахунку податкових зобов'язань, та надання рекомендацій стосовно внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПК України) з метою вдосконалення сучасного механізму справляння цього податку.

На сьогодні платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості (пп. 265.1.1 п. 265.1 ст. 265 ПК України). Підпункт 265.1.2 п. 265.1 ст. 265 ПК України конкретизує визначення кола платників податку, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній частковій чи сумісній власності кількох осіб.

Об'єктом оподаткування цим податком є об'єкт житлової нерухомості, в тому числі його частка (пп. 265.2.1 п. 265.2, ст. 265 ПК України [2]). Проте ми не погоджуємося з таким визначенням об'єкта оподаткування. На нашу думку, основним критерієм віднесення майна до нерухомості є його нерозривний зв'язок із земельною ділянкою, що підтверджується аналізом змісту Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, у якому зазначено, що житлові будинки належать до будівель, а будівлі є спорудами. Водночас споруди, відповідно до Класифікатора, – це будівельні системи, які створені з будівельних матеріалів, напівфабрикатів, устаткування та обладнання в результаті виконання різних будівельно-монтажних робіт та пов'язані з землею [3].

Ми підтримуємо пропозиції народних депутатів В.П. Пустовойтенка [4], П.В. Мельника [5], П.М. Симоненка, І.В. Алексєєва [6] щодо запровадження сукупного податку на майно, який буде передбачати оподаткування земельної ділянки, будівель та споруд, що на ній розташовані, тому пропонуємо внесення змін до Податкового кодексу України, зокрема змінити назву ст. 265 та викласти її таким чином: "Податок на нерухоме майно". Така пропозиція, звичайно, призведе до зміни окремих елементів податку: суб'єктного складу платників податку,

об'єкта оподаткування, бази оподаткування, порядку обчислення податку тощо.

Відтепер, на нашу думку, платниками податку повинні стати фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів нерухомого майна. Зокрема, пропонуємо викласти п. 265.1 ст. 265 ПК України в такій редакції:

265.1. Платники податку.

265.1.1. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів нерухомого майна, відповідно до підпункту 14.1.269 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу. Платник податку, який має у власності або на умовах постійного користування земельну ділянку, на якій не розташовані будівлі та/або споруди, є платником плати за землю відповідно до Розділу XIII цього Кодексу.

На нашу думку, цей пункт потрібно внести до ст. 14 ПК України, в якому конкретизувати, яке майно є нерухомим майном для цілей оподаткування податком. Адже визначення поняття нерухомого майна міститься в цивільному законодавстві, зокрема у ст. 181 ЦК України наголошено, що до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення [7]. Проте користуватися визначенням цієї статті для цілей оподаткування не зовсім коректно, бажано загострити увагу на ч. 2, де зазначено, що "режим нерухомої речі може бути поширений законом на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації". Але, на думку автора, це майно не повинно бути об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, адже такі об'єкти можна переміщувати у просторі, проте без належної реєстрації таке переміщення буде нелегітимним, тому вони, скоріше за все, повинні бути віднесені відповідно до п. 2 ст. 181 ЦК України до рухомих речей.

Але для того, щоб у платника податку не виникало питань, за які саме об'єкти він повинен сплачувати податок на нерухоме майно, пропонуємо внесення змін до ст. 14 ПК України, яка дає визначення основних понять, що вживаються в Кодексі, шляхом доповнення пп. 14.1.269, який бажано викласти в такій редакції:

14.1.269. Нерухомим майном для цілей оподаткування податком на нерухоме майно вважається земля і постійно розташовані на ній будівлі та споруди.

Відповідні зміни, без сумніву, повинні змінити і порядок визначення бази оподаткування. Так, на сьогодні, згідно з пп. 265.3.1 п. 265.3 ст. 265 ПК України, базою оподаткування є житлова площа об'єкта житлової нерухомості, в тому числі його часток [2].

Проте, вважаємо, що запропонований механізм справляння цього податку в Україні є некоректним та дискримінаційним, оскільки законодавець при визначенні бази оподаткування не враховує стан будівлі (рівень зносу), її місце розташування, рівень упорядкованості житла (наявність і стан комунікацій), матеріал, з якого виготовлено таку будівлю тощо.

Дослідження зарубіжного досвіду дає підстави стверджувати, що оподаткування нерухомості в інших країнах світу ґрунтується на певних принципах, зокрема таких: при визначенні бази оподаткування зазвичай використовують ринкову вартість оподатковуваних об'єктів, що стимулює більш економічне та раціональне їх використання. В одних країнах як основу беруть орендну вартість, в інших – капітальну, тобто закумуляовану вартість об'єкта на певну базову дату. Сама методика визначення оцінної вартості базується або на порівнянні продажів, тобто вивченні цін ринкових угод з об'єктами нерухомості, або капіталізації доходу від потенційного найкращого та найвищого використання нерухомого майна. У деяких країнах при визначенні вартості нерухомого майна використовується не індивідуальна оцінка кожного окремого об'єкта, а масова оцінка на основі застосування стандартних процедур розрахунку вартості об'єктів для цілей оподаткування. Це дає змогу оцінити велику кількість об'єктів при відносно невеликих витратах [8]. Такий досвід можна було б застосувати й в Україні, враховуючи те, що на сьогодні з причин організаційного характеру неможливо здійснити масове оцінювання нерухомого майна.

Відповідно до ст. 375 ПК Російської Федерації, податкова база з податку на нерухоме майно визначається як середньорічна вартість майна, яке є об'єктом оподаткування. При визначенні податкової бази майно, визнане об'єктом оподаткування, враховується за його залишковою вартістю, сформованою відповідно до встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, затвердженого в обліковій політиці організації [9].

Аналогічна норма закріплена й у податковому законодавстві Республіки Казахстан, де наголошено, що податковою базою з податку на майно по об'єктах оподаткування індивідуальних підприємців та юридичних осіб є середньорічна балансова вартість таких об'єктів, що також визначається за даними бухгалтерського обліку. У разі відсутності середньорічної балансової вартості об'єктів концесії (за законодавством Республіки Казахстан – будівлі, споруди, права володіння, користування якими передані за договором концесії, – є об'єктом оподаткування (ч. 2 п. 1 ст. 396 [10])), податковою базою є вартість таких об'єктів, визначена в порядку, встановленому Урядом Республіки Казахстан (п. 1 ст. 397 [10]). Проте середньорічна балансова вартість об'єктів оподаткування визначається як одна тринадцята суми, отри-

маной при додаванні балансових вартостей об'єктів оподаткування на перше число кожного місяця поточного податкового періоду і перше число місяця періоду, наступного за звітним (п. 2 ст. 397 [10]).

У розвинутих країнах світу зазвичай базою оподаткування податком на нерухомість є оціночна вартість, а точніше:

- у США – оціночна вартість власності, яку визначає спеціальна офіційна особа – оцінювач;
- у Канаді – оціночна вартість, однак при оцінюванні враховують три чинники: витрати на створення цієї вартості; дохід, який вона реально приносить власнику; облік ринкової вартості на момент оцінювання;
- у Великобританії – річна чиста вартість майна. Її переоцінювання проводиться один раз на 10 років з тим, щоб наблизити реальну вартість до суми, яку можна отримати, надавши в оренду це майно;
- у Швеції – кадастрова вартість об'єкта (яка зазвичай становить близько 75% його ринкової ціни);
- в Іспанії – повна вартість власності без урахування знижок. Для підрахунку податку нефермерську власність оцінюють за ринковою вартістю, тоді як фермерську власність і лісові угіддя – за прибутковістю [11, с. 99, 109, 146, 190, 215].

Тому вважаємо за доцільне скористатися досвідом інших країн світу щодо запровадження до механізму оподаткування податком на нерухоме майно як бази оподаткування балансової вартості для об'єктів нерухомого майна (будівель і споруд), що перебувають у власності (користуванні) юридичних осіб, та оціночної вартості для аналітичних об'єктів, що перебувають у власності фізичних осіб, відповідно, внести зміни до пп. 265.3.1 п. 265.3 ст. 265 ПК України та викласти його в такій редакції:

265.3. База оподаткування.

265.3.1. Базою оподаткування об'єкта нерухомого майна, в тому числі його часток, є:

265.3.1.1. Базою оподаткування землі – нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного з урахуванням положень ст. 289 цього Кодексу, чи площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

265.3.1.2. Базою оподаткування будівель та споруд, що перебувають у власності (користуванні) платника податку юридичної особи чи фізичної особи – підприємця, є балансова вартість.

265.3.2. База оподаткування об'єктів нерухомого майна (будівель і споруд), у тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, з урахуванням експертної оцінки вартості такого майна для визначення його

звичайної ціни. Таке оцінювання здійснюється в порядку, визначеному Законом України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні”, з урахуванням затвердженого Кабінетом Міністрів України Порядку проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства платниками податку – фізичними особами один раз на 5 років. Платники податків зобов'язані один раз на п'ять років до 1 лютого подавати контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта оподаткування дані щодо експертної оцінки вартості такого майна.

265.3.3. База оподаткування об'єктів нерухомого майна (будівель та споруд), у тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно на підставі даних бухгалтерського обліку.

Ураховуючи ці пропозиції щодо зміни порядку визначення бази оподаткування податку на нерухоме майно, доцільно внести зміни і до порядку обчислення суми податку (п. 265.7 ст. 265 ПК України) та застосування самої ставки (п. 265.5 ст. 265 ПК України). До того ж, на нашу думку, підхід законодавців щодо встановлення податкових ставок залежно від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством станом на 1 січня звітного року, є некоректним.

На сьогодні, відповідно до п. 265.5 ст. 265 ПК України, ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування. Якщо житлова площа квартири/квартир не перевищує 240 кв. метрів, будинку/будинків – 500 кв. метрів, або платник податку має право власності на різні види об'єктів житлової нерухомості, та їх сумарна житлова площа не перевищує 740 кв. метрів, то податок сплачується за ставкою 1%. Якщо житлова площа об'єктів перевищує зазначені розміри, то застосовується ставка в розмірі 2,7%.

Пропонуємо змінити підхід щодо встановлення податкових ставок та застосовувати їх у вигляді певного відсотка до бази оподаткування. Так, наприклад, у США податок на майно є певним відсотком від оціночної вартості. Середній рівень податкової ставки становить приблизно 2% [11, с. 99]. У Канаді податок з нерухомості стягується в розмірі 0,5–1,0% від вартості власності [11, с. 109]. Ставки податку в Німеччині для фізичних осіб дорівнюють 0,5%, для юридичних осіб – 0,6% від вартості оподаткованого майна [11, с. 120].

Тому вважаємо за доцільне викласти п. 265.5 ст. 265 ПК України таким чином:

265.5. Ставка податку.

265.5.1. Ставки податку для фізичних та юридичних осіб встановлюються за рішен-

ням сільської, селищної або міської ради в таких розмірах:

а) ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, – в розмірі 1 відсотка від бази оподаткування, розрахованої відповідно до частини 1 підпункту 265.3.1 пункту 265.3 цієї статті;

б) ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено, – в розмірах, визначених відповідно до пункту 275.1 статті 275 цього Кодексу;

в) для будівель та споруд, що перебувають у власності (користуванні) платника податку, – 0,5 відсотків бази оподаткування, розрахованої відповідно до частини 2, підпункту 265.3.1 пункту 265.3 цієї статті.

265.6.1. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Висновки. Проведене дослідження сучасного податкового законодавства, що регулює порядок справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, дало змогу виявити певні недоліки, зокрема відсутність норми, яка б надавала визначення поняттю “нерухоме майно” для цілей оподаткування.

Доведено доцільність зміни підходів до оподаткування нерухомого майна та запровадження сукупного податку на майно, який буде передбачати оподаткування земельної ділянки, будівель та споруд, що на ній розташовані. Встановлено, що такі пропозиції приведуть до зміни окремих елементів податку: суб'єктного складу платників податку, об'єкта оподаткування, бази оподаткування, порядку обчислення податку тощо.

Надано рекомендації щодо внесення змін до п. 265.1 “Платники податку”, п. 265.3 “База оподаткування”, 265.5 “Ставка податку” ПК України, які, на нашу думку, здатні покращити механізм справляння податку на нерухоме майно та сприятимуть збільшенню доходів місцевих бюджетів.

Список використаної літератури

1. Олейнікова Л. Податок на нерухомість як інструмент соціального вирівнювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/228?view=material.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ре-

сурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

3. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 : Наказ Держстандарту України від 17 серпня 2000 р. № 507 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://budstandart.ua/read/-document_body/id/3095423.
4. Про податок на нерухоме майно (нерухомість) : проект Закону України від 23 червня 1998 р. № 1054-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/-webproc4_1?pf3511=4130.
5. Про податок на нерухомість : проект Закону України від 9 грудня 1999 р. № 1054-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=7180.
6. Про податок на нерухоме майно (нерухомість) : проект Закону України від 26 вересня 2005 р. № 3359-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/-webproc4_1?pf3511=25550.
7. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
8. Колодина И. За имущество придется заплатить по западному сценарию [Электронный ресурс] / И. Колодина. – Режим доступа: <http://www.rg.ru/bussines/rinky/707.shtm>.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с измен. и дополн.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.consultant.ru.
10. Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (с изменениями и дополнениями) от 10 декабря 2008 г. № 99-IV ЗРК [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.salyk.kz/RU/TAXCODE/Pages/default.aspx>.
11. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 368 с.

Стаття надійшла до редакції 09.01.2014.

Коваль А.А. Рекомендации по усовершенствованию нормативно-правового обеспечения налогообложения недвижимого имущества в Украине

В статье исследован современный порядок взимания налога на недвижимое имущество, отдельное от земельного участка, в Украине. С помощью анализа зарубежного опыта взимания налога на недвижимое имущество доказана необходимость изменения подходов к налогообложению недвижимого имущества в Украине путем внесения поправок в Налоговый кодекс Украины в части введения механизма налогообложения совокупным налогом на недвижимое имущество, что приведет к изменению отдельных элементов налога: субъектного состава налогоплательщиков, объекта налогообложения, ставки налога, порядка исчисления налога.

Ключевые слова: налог на недвижимое имущество, объект налогообложения, плательщики налога, недвижимое имущество, жилая недвижимость, ставки налога.

Koval O. Recommendations for improving regulatory framework property taxation in Ukraine

This paper investigates the current procedure for collecting the tax on real property other than land in Ukraine. Analysis of foreign experience levying property tax, highlighted the basic principles of taxation of such property.

The main principles highlighted – the principle of determining the tax base, which uses the market value of taxable objects that stimulate more economic and efficient use. The necessity of changing approaches to the taxation of real estate in Ukraine through amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the introduction of taxation mechanism combined property taxes, which will provide for the taxation of land and buildings that are on it.

Established that such suggestions will change some elements of tax: subject composition taxpayers taxable, tax rates, tax calculation procedure.

Recommended benefit from the experience of other countries in the determination of the tax base which is used as a carrying amount to immovable property (buildings) owned by (used by) entities and the estimated cost for similar objects owned by individuals.

Key words: property tax, the object of taxation, taxpayers, real estate, residential property tax rate.