

**ФІНАНСОВЕ ТА БІНКІВСЬКЕ ПРАВО**

УДК 347.73

**О.О. Коваль**аспірант  
Класичний приватний університет**НЕРУХОМЕ МАЙНО ЯК ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ:  
ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

*У статті висвітлено основні засади оподаткування нерухомого майна в Україні. Здійснено дослідження нерухомого майна як об'єкта оподаткування, зокрема, визначено особливості правового регулювання об'єктів оподаткування окремих податків на нерухомість: плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.*

**Ключові слова:** податкова система, оподаткування, нерухоме майно, плата за землю, податок на нерухоме майно.

**I. Вступ**

На сьогодні одним з пріоритетних напрямів реформування вітчизняної податкової системи, яке було розпочато з прийняттям Податкового кодексу України, є запровадження нових видів податків. Цей процес має на меті розбудову в Україні сучасної податкової системи, яка б відповідала світовим тенденціям розвитку податкових систем, а також формування додаткових джерел надходжень до бюджетів. Одним з таких напрямів реформування податкової системи є вдосконалення механізму оподаткування нерухомого майна в Україні. Суттєвим нововведенням до Податкового кодексу України є доповнення переліку місцевих податків і зборів податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Нерухоме майно є об'єктом оподаткування в більшості розвинутих країн світу, зокрема, податок на нерухоме майно є традиційним податком для більше ніж 130 країн і забезпечує значну частину надходжень до місцевих бюджетів (в Австрії та Нідерландах вони становлять більше ніж 90% надходжень, у Канаді – до 80%, в США – до 75%) [1, с. 159]. Оподаткування нерухомого майна у світі запроваджується з метою виконання стимулюючої та фіскальної функцій податків. Зважаючи на це, введення до податкової системи України податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відповідає сучасним світовим тенденціям у сфері правового регулювання оподаткування нерухомого майна. Удосконалення механізму оподаткування нерухомого майна має відбуватися на підставі врахування як зарубіжного досвіду, так і ґрунтовних наукових досліджень цього питання.

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 розглядають у цивільно-правовому аспекті. Визначення нерухомого майна в контексті податкових правовідносин потребує більш детального його дослідження з урахуванням специфічних аспектів його правового регулювання як об'єкта окремих податків на нерухомість в Україні, якими є плата за землю та податок на нерухомість, відмінне від земельної ділянки.

**II. Постановка завдання**

Мета статті – здійснення дослідження нерухомого майна як об'єкта оподаткування, зокрема, висвітлення особливостей правового регулювання об'єктів оподаткування окремих податків на нерухомість: плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

**III. Результати**

У науці фінансового права об'єкт оподаткування зазвичай визначають як юридичний факт, який зумовлює виникнення обов'язку зі сплати податків та зборів [2, с. 47; 3, с. 8]. 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 в платника податкового обов'язку [4]. Нерухоме майно в Україні є об'єктом оподаткування таких податків, як податок на нерухоме майно, від-

мінне від земельної ділянки, та плата за землю.

Плата за землю є загальнодержавним податком, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності (пп. 14.1.147 п. 147.1, ст. 1447 ПК України [4]). Відповідно до ст. 270 ПК України об'єктом оподаткування земельного податку є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, а також земельні частки (паї), що перебувають у власності. Об'єктом оподаткування орендної плати відповідно до п. 288.3 ст. 288 ПК України, є земельна ділянка, надана в оренду. Земельні ділянки є природними ресурсами, проте значною їх відмінністю від інших природних ресурсів є те, що земельні ділянки можуть надаватися в приватну власність, а не лише в користування.

Деякі питання викликає віднесення орендної плати за земельні ділянки до податкових платежів, адже орендну плату зазвичай розглядають як цивільно-правову категорію. Виходячи з положень ч.1 ст.21 Закону України "Про оренду землі", орендною платою є платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою [5]. У ч.2 цієї самої статті здійснено розмежування цивільно-правових та публічно-правових відносин з приводу оренди землі. Так, зазначено, що розмір, форма й строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які встановлюються відповідно до ПК України). Розмір орендної плати, відповідно до ст.288 ПК України, встановлюється в договорі оренди між орендодавцем і орендарем. Цією статтею передбачено нижню та вищу граничну межу розміру орендної плати, що визначається залежно від категорії земель, до яких належить земельна ділянка, що надається в користування.

Виходячи з цього, бачимо, що земля як об'єкт оподаткування підлягає диференціації залежно від своїх якісних характеристик. Загальним об'єктом виступає чітко визначена земельна ділянка. Диференціація загального об'єкта оподаткування земельного податку та орендної плати відбувається залежно від того, до категорії яких земель належить конкретна земельна ділянка.

Оподаткуванню в Україні відповідно до положень податкового законодавства підлягає й нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Об'єктом оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відповідно до пп.265.2.1 п.265.2, ст.265 ПК України, є об'єкт житлової нерухомості, у тому числі його частка. У

пп.14.1.129 п.14.1 ст.14 ПК України визначено, що об'єктами житлової нерухомості є будівлі, віднесені, відповідно до законодавства, до житлового фонду, дачні та садові будинки. У пп.265.2.2 п.2165.2, ст.265 ПК України визначено, що не є об'єктом оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності держави або територіальних громад; нерухомість, що розташована у зоні відчуження або безумовного відселення; будівлі дитячих будинків сімейного типу; садовий або дачний будинок, але не більше одного такого об'єкта на платника податку; гуртожитки; об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним та прийомним сім'ям, у яких виховується троє та більше дітей, але не більше одного такого об'єкта на сім'ю.

Виходячи з положень ст.265 ПК України до об'єктів оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, належать лише об'єкти житлової нерухомості. Як базу оподаткування використовують житлову площу об'єкта житлової нерухомості, що зумовлює направленість податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на власників об'єктів житлової нерухомості великої площі або кількох об'єктів житлової нерухомості.

Об'єкти нежитлової нерухомості не включено до переліку об'єктів оподаткування нерухомого майна, що свідчить про застосування критерію цільового призначення майна при визначенні об'єкта оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Оскільки основним завданням податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є наповнення місцевих бюджетів, віднесення до об'єктів оподаткування цього податку лише об'єктів житлової нерухомості є економічно необґрунтованим.

Об'єкти нежитлової нерухомості зазвичай використовуються власники використовують у підприємницькій діяльності з метою отримання прибутку. Відповідно до абз.6 пп.265.4.1 п.265.4 ст.265 ПК України пільги, зі сплати податку на нерухоме майно не надаються на об'єкти оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, використовуються в підприємницькій діяльності). Виходячи із цього, невключення об'єктів нежитлової нерухомості до переліку об'єктів оподаткування податку на нерухомість видається нелогічним, адже одним з найбільш поширених видів підприємницької діяльності власників об'єктів нежитлової нерухомості є здавання їх в оренду. Якщо звернутися до зарубіжного досвіду, то, наприклад, у Великобританії встановлено єдиний податок на майно, що використову-

ється у здійсненні підприємницької діяльності, базою якого є передбачувана річна орендна плата [6]. У Канаді справляється податок як з житлової, так і не житлової нерухомості, платниками якого є як фізичні особи (незалежно від резидентського статусу, індивідуальні підприємці), так і юридичні. Об'єктами оподаткування є: житло, фермерське господарство, багатоквартирні будинки, майно комерційних організацій, промислове майно, трубопроводи, оброблювані землі [2, с. 128; 7, с. 35].

Податковим кодексом Грузії замість податку на нерухомість передбачено справляння податку на майно підприємств, де об'єктом оподаткування є майно, що значиться на балансі як основні засоби, які використовуються для економічної діяльності, та податку на майно для фізичних осіб, де об'єктом оподаткування є нерухоме (будівлі, споруди, земельні ділянки) та рухоме майно (легкові автомобілі, яхти, катери, літаки) (ст. 272 ПК Грузії [8]). Тобто досвід Грузії показує, що податком на майно оподатковується як рухоме, так і нерухоме майно, натомість немає податку з власників транспортних засобів та земельного податку, оскільки вони є складовою податку на майно і врегульовуються однією главою Податкового кодексу [2, с. 130].

Виходячи із цього на нашу думку, є доцільним віднести до об'єкта оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, й об'єкти нежитлової нерухомості.

Слід зазначити, що на сьогодні немає комплексних наукових досліджень нерухомого майна як об'єкта оподаткування. Нерухоме майно у вітчизняній юридичній науці зазвичай вивчають у цивільно-правовому аспекті. За основу визначення нерухомого майна, як правило, беруть положення ст. 181 Цивільного кодексу України, де зазначено, 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 [9].

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 вказано, що нерухомістю окремі види майна будуть у разі нерозривного зв'язку із землею. Подібний критерій закладений при визначенні майна нерухомим і в цивільному законодавстві Куби, Бразилії, Філіппін та інших країн. Законодавство США визначає, що нерухомим майном є будь-яке майнове право на землю або майно, яке

знаходиться на землі, незалежно від того, чи є воно матеріальним чи нематеріальним, умовним чи безумовним, знаходиться воно в Федерації чи в будь-якому іншому місці, включаючи орендне право, строкові права й визначені аналогічним чином майнові права [10, с. 144].

Виходячи із цивільно-правового розуміння нерухомості або нерухомого майна, деякі вітчизняні вчені пропонують ввести єдиний податок на нерухоме майно, який поєднав би в собі як плату за землю, так і податок на нерухоме майно. 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 [11, с. 250].

Ця позиція на сьогодні підкріплюється існуючим досвідом та тенденціями реформування правового регулювання оподаткування нерухомого майна у світі. У цьому аспекті слід зазначити, що реформування оподаткування нерухомого майна, сутність якого полягає в заміні існуючого земельного податку та податку на майно фізичних осіб і організацій на єдиний місцевий податок на нерухоме майно, планується в Російській Федерації (далі – РФ). В основних напрямках податкової політики РФ на 2013 р. і на плановий період 2014 та 2015 рр. Міністерство Фінансів РФ планує введення місцевого податку на нерухомість [12]. 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.

Подібна концепція віднесення земельних ділянок та інших об'єктів нерухомості, що знаходяться на них, до об'єкта оподаткування єдиного податку на нерухоме майно зазнала критики з боку деяких учених – фахівців у галузі вітчизняного податкового права. Зокрема, А.С. Кравчун зазначає, що в цілях оподаткування земельні ділянки та будинки є різними видами нерухомого майна й не можуть становити єдиний об'єкт оподаткування, оскільки їм притаманні якісно різні ознаки, облік цих об'єктів ведеться різними кадастрами та реєстрами [11, с. 250].

Дійсно, земельні ділянки та інші види нерухомого майна наділені якісно різними характеристиками. Так, земля є природним ресурсом, тому підлягає особливому режиму правового регулювання, інші об'єкти нерухомого майна є штучно створеними і не можуть через свій нерозривний зв'язок із земельною ділянкою до неї прирівнюватися. Проте, незважаючи на це, світовий досвід правового регулювання оподаткування не-

рухомого майна показує, що в багатьох розвинутих країнах нерухоме майно (і земельні ділянки, і об'єкти нерухомого майна, що на них розташовані) належить до об'єкта оподаткування єдиного податку на нерухоме майно. При цьому базою оподаткування цього податку визнається ринкова вартість цього нерухомого майна.

Передумовою для можливості віднесення як земельних ділянок, так і інших об'єктів нерухомості, що на них розташовані, до об'єкта оподаткування єдиного податку на нерухомість є запровадження з 1 січня 2013 р. 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" [13]. Сутність нововведень полягає в тому, щоб поєднати в одному уніфікованому реєстрі інформацію про всі існуючі права й обтяження стосовно об'єкта нерухомості (права власності, права користування (оренди), заставу/іпотеку/арешт такого об'єкта тощо) та стосовно земельної ділянки під таким об'єктом нерухомості. До того ж, набули чинності нові правила оцінки нерухомого й рухомого майна. Таку оцінку зможуть проводити лише спеціалізовані суб'єкти оціночної діяльності.

Виходячи із 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 й реформування підходів до визначення бази оподаткування та ставки такого податку.

#### IV. Висновки

Нерухоме майно в Україні є об'єктом оподаткування таких податків, як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і плата за землю. Земля як об'єкт оподаткування підлягає диференціації залежно від своїх якісних характеристик. Загальним об'єктом є чітко визначена земельна ділянка. Диференціація загального об'єкта оподаткування земельного податку та орендної плати відбувається залежно від того, до категорії яких земель належить конкретна земельна ділянка.

До об'єктів оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, належать лише об'єкти житлової нерухомості. Об'єкти нежитлової нерухомості не включено до переліку об'єктів оподаткування нерухомого майна, що свідчить про застосування критерію цільового призначення майна при визначенні об'єкта оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Враховуючи світовий досвід правового регулювання оподатку-

вання нерухомого майна, доцільно віднести до об'єкта оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, й об'єкти нежитлової нерухомості.

Зараз існують правові передумови для введення єдиного податку на нерухоме майно, 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.

#### Список використаної літератури

1. Зима О.Г. Удосконалення оподаткування нерухомого майна з урахуванням зарубіжного досвіду / О.Г. Зима, І.С. Єршова // Бізнесінформ. – 2012. – № 6. – С. 159–161.
2. Покатаєва О.В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні / О.В. Покатаєва. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 300 с.
3. Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 "Административное право; финансовое право; информационное право" / А.В. Чуркин ; РАН. Институт государства и права. – М., 2002. – 26 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Закон України "Про оренду землі" від 06.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.
6. Покладна О.В. Податок на нерухомість в Україні / О.В. Покладна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1744>.
7. Деловая Канада [Електронний ресурс]. – М., 2009. – Т. XV–XVI. – XVII–XVIII. – 292 с. – Режим доступу: <http://polpred.com/?ns=2&detail=36>.
8. Налоговый кодекс Республики Грузия [Электронный ресурс]. – Ст. 272. – Режим доступа: <http://www.grbc.ge/Rus/nalog.doc>.
9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
10. 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.
11. 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.
12. 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).
13. 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 30.04.2013.

---

**Коваль А.А. Недвижимое имущество как объект налогообложения в Украине: правовой аспект**

*В статье рассмотрены основные положения налогообложения недвижимого имущества в Украине. Исследовано недвижимое имущество как объект налогообложения, в частности рассмотрены особенности правового регулирования объектов налогообложения отдельных налогов на недвижимость: платы за землю и налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка.*

**Ключевые слова:** налоговая система, налогообложение, недвижимое имущество, плата за землю, налог на недвижимое имущество.

**Koval A. Immovable property as an object of taxation in Ukraine: legal aspects**

*The article deals with a problem of the immovable property as an object of taxation in Ukraine. The main direction of the tax reform today in Ukraine is the adoption new effective taxes. One of such taxes is tax on immovable property other than land. The Tax Code of Ukraine provides two kinds of taxes on immovable property: payment for land (land tax and rent) and tax on immovable property other than land.*

*Immovable property is an object of taxation in most development countries. In Ukraine immovable property considered as category of civil law. In national science of financial law the studies of immovable property as an object of taxation in public law aspect is absent. Found that criterion of determination that the property is immovable is the connection of object with land.*

*The object of taxation of the land tax is the land. The object of taxation of the land rent is the land, which sent for rent. Land is a special national nature resource which transmitted to using or possession. The rent connects the private law and public law relations.*

*The object of taxation of tax on immovable property other than land is objects of living real estate. The objects of commercial real estate doesn't relevant to object of taxation of tax on immovable property. In most development countries of the world commercial real estate is an object of taxation. The importance of addition the objects of tax on immovable property by commercial real estate have been justified by author.*

*The possibility of connection the tax on land and tax on immovable property other than land have been discovered by author. The single tax on immovable property used in many countries. The reformation of taxes on immovable property also planed in Russian Federation. On opinion of author of article adoption of single tax on immovable property in Ukraine is possible provided with changing the calculation of rate of tax on immovable property. In most countries the basis for calculation of tax on immovable property is the cost of immovable property.*

*The introduction of the single tax on immovable property in Ukraine on opinion of author may be possible on the basis of experience of the development countries.*

**Key words:** tax system, taxation, immovable property, payment for land, tax on immovable property.