

УДК 347.73

Н.В. Шкільова

здобувач
Національний університет державної податкової служби України**ДО ПИТАННЯ ПРО МІСЦЕ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО,
ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ:
ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

У статті проаналізовано історичне становлення майнового оподаткування в різних країнах світу. Зосереджено увагу на характерних особливостях оподаткування майна як одного з інститутів податкового права.

Ключові слова: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; податкова система; платник податку; історичний розвиток податку.

I. Вступ

У різних країнах світу систему майнового оподаткування становлять різні податки. Світова практика оподаткування свідчить про те, що податки на майно стають основним прибутковим джерелом місцевих бюджетів та забезпечують переважну частину їх надходжень. Саме тому на сьогодні розгляд особливостей оподаткування майна в Україні є дуже доцільним.

II. Постановка завдання

Мета статті – розглянути податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; визначити його місце і значення у податковій системі України та інших країнах світу.

III. Результати

Особливістю чинної, та і взагалі будь-якої податкової системи є її зумовленість двома складовими. З одного боку, це об'єктивний розвиток суспільних відносин (у першу чергу економічних). З іншого боку, відповідні політичні завдання, об'єктивні чи суб'єктивні умови реформування в державі. Дуже часто при цьому суб'єктивні важелі (які використовуються як гасла) переважають, і про своєчасність, раціональність тих чи інших складових податкової системи ми можемо робити висновки лише через певний проміжок часу.

Відзначимо, що пряме оподаткування, з'явившись як одна із перших складових цілісної сукупності податків та зборів, реформувалося іноді виходячи із критерію "соціальної чи пролетарської доцільності". Як приклад П.П. Гензель посилається на скасування податку з майна, яке переходить на підставі спадкування чи дарування Декретом ВЦВК від 27.04.1918 р. Навряд чи таку подію можна розглядати як виключно податкову. Справа в тому, що радянська влада спочатку скасувала право спадкування. Таким чином зник об'єкт оподаткування, що

вже і призвело до податкових наслідків цього кроку.

Як свідчить світова практика оподаткування, поступово податки на майно стають основним прибутковим джерелом місцевих бюджетів, забезпечуючи переважну частину їхніх надходжень. У 1991 році надходження від податку на майно становили 100% податкових надходжень місцевих органів влади в Ірландії, 75% – у США, 70% – у Нідерландах, по 38% – у Португалії й Іспанії, 35% – у Франції, 18% – у Німеччині. При цьому з 1981 р. частка цих податків зросла у Португалії в 19 разів, у Іспанії – в 10 разів, у Норвегії – вдвічі. Ця тенденція притаманна не тільки більшості країн з розвинутою ринковою економікою, а й усе чіткіше виявляється в існуванні держав із так званою "перехідною економікою" і, на жаль, поки що не властива для України. Виходячи зі значення майнових податків, зробимо невеличкий оглядовий екскурс щодо податків цього типу, які використовуються у світових податкових системах.

Для податкової системи Великої Британії характерна зміна майнового оподаткування у 90-х рр. ХХ ст. До квітня 1990 р. система місцевого оподаткування в цій державі включала податок на виробничу нерухомість та податок на житлову нерухомість. Але з квітня 1990 р. податок на виробничу нерухомість було переведено із місцевих до загальнодержавних, а податок на житлову нерухомість замінено на подушний податок [2, с. 53–54]. Останній справлявся за фіксованою ставкою з кожного платника, який мешкав на певній території без урахування будь-яких інших обставин. Склалася ситуація, у якій підставою оподаткування фізичної особи став факт її присутності на певній території, що і потребувало виконання податкового обов'язку, незалежно від доходів чи

майнового стану. У 1993 році подушне оподаткування було замінено муніципальним податком, який справлявся виходячи із майнового стану платника.

В Угорщині систему майнових податків становить земельний податок, податок на будинки та податок на придбання нерухомого майна [2, с. 71–72, 86, 159–160]. Таким чином, під оподаткування підпадає як безпосередньо майно, так і операції з ним. Треба мати на увазі, що податок на придбання нерухомого майна справляється виключно з тих об'єктів, які переходять у власність покупця на оплатних засадах. Податок на нерухомість належить до категорії місцевих і в Італії. Підставою його справляння є наявність у платника (фізичної або юридичної особи) на території Італії об'єкта нерухомості на правах власності. Статус самого платника (резидент чи нерезидент Італії) для справляння цього податку значення не має. Традиційно до місцевих податків належить і податок на нерухомість у Німеччині. При цьому, він також доповнюється податком на придбання нерухомого майна [2, с. 92]. Останній справляється за умови, що об'єкти нерухомості, які реалізуються, фактично перебувають на території Німеччини.

Китайська податкова система до місцевих податків зараховує податок на міську нерухомість [2, с. 283–284, 318, 353]. Особливістю цього податку є те, що податковий обов'язок виникає лише стосовно тих об'єктів нерухомого майна, які розташовані в межах міст. Платниками традиційно виступають власники таких об'єктів. При цьому не робиться розмежування, мова йде про фізичних або юридичних осіб, національних чи іноземних учасників податкових відносин. Аналогічний податок (податок на міську нерухомість) існує і в Бразилії. Його платниками визнаються особи, які мають право власності або право володіння та користування об'єктами нерухомості в межах міст. Цей податок доповнюється місцевим податком на прижиттєве отримання нерухомого майна. Відповідно до Конституції Бразилії 1988 р. [2, с. 355–356], уся система оподаткування майна розмежується залежно від того, на оплатній чи безоплатній підставі отримується майно. При безоплатних засадах справляється єдиний податок на спадкування та дарування (на рівні компетенції штатів). За умови оплатного переходу майна справляється податок на прижиттєве отримання нерухомого майна. Оподаткування нерухомого майна в США здійснюється на рівні штатів. Акумуляовані таким чином кошти розподіляються потім між муніципалітетами, шкільними та спеціальними податковими округами.

У податкових системах Європи склалася група платежів, завдяки яким оподаткову-

ються витрати [2, с. 164]. Особливістю податку на придбання нерухомого майна в Німеччині є те, що платником виступає покупець нерухомого майна, що дає змогу зарахувати його до категорії податків на витрати. Подібний тип податків існує і в Італії, де справляється низка платежів, що пов'язані з придбанням об'єкта нерухомості. Цю групу становлять реєстраційний, іпотечний і кадастровий податок. На відміну від платежів, які справляються при здійсненні операцій з об'єктами нерухомості та сплачуються з продавця, ця група податків формує витрати покупця. Саме тому за своїм значенням вони, у більшому сенсі, становлять групу прибуткових податків та належать до податків на витрати.

В окрему групу податків на нерухомість можна виділити податки, які передбачають спеціального суб'єкта [2, с. 108–109, 128]. Податок на наземні об'єкти нерухомості справляється в Данії. Податковий обов'язок виникає у двох категорій осіб: платники-компанії та платники – фізичні особи. До типу спеціальних податків належить і спеціальний податок на нерухомість іноземних компаній, який справляється в Іспанії. Він доповнює інститут майнового оподаткування, який базується на податку на нерухомість. Останній виступає як консолідований податок на єдиний земельно-майновий комплекс. Платниками податку на нерухомість іноземних компаній виступають спеціальні суб'єкти податкових правовідносин – іноземні компанії, які мають на правах власності або на правах узуправління об'єкти нерухомості на території Іспанії. Податкове законодавство Іспанії не розмежує безпосередньо чи опосередковано здійснюється факт володіння з боку іноземної компанії такими об'єктами нерухомості.

Особливості оподаткування майна міцно закріплені в податкових системах багатьох держав у відповідних формах. Багатоманіття майнових податків зумовлюється декількома підставами. По-перше, оподаткування майна формує ефективні стимули для оптимізації володіння ним, бо неефективне використання та взагалі зайве майно збільшує витрати за рахунок обов'язку сплачувати майнові податки. По-друге, вищевикладена тенденція впливає і на зменшення інфляції. Це зумовлюється активізацією процесів реалізації частки основних фондів. А виходячи з того, що вартість основних фондів є однією зі складових ціни, то зрозуміло, що це зменшує і ціни. По-третє, таким чином забезпечується раціональний перерозподіл майна, забезпечується перехід майна у власність тих суб'єктів, які ефективно його використовують, що зумовлює надходження відповідних податкових коштів.

Саме тому, на наш погляд, оподаткування майна становить один із найбільш перспективних інститутів податкового права. Особливості полягають у тому, що це один із найстаріших інститутів, як і механізм прямого оподаткування взагалі. У країнах континентальної Європи переважно відпрацьовувалися і використовувалися прямі податки, в основному податки на майно. Дійсно, оподатковувалося все те, що складно було приховати (ділянка землі, будівля тощо), і тільки пізніше почали широко застосовуватися непрямі податки. Податкові системи Нового Світу відрізнялись, навпаки, переважним розвитком непрямих податків. Безліч вільних територій, нерозвинутість виробництва не давали змоги розглядати прямі податки як реальне джерело надходжень державі. Тому в цій ситуації в податкових системах Нового Світу виокремлювався ухил шляхом розвитку мита, непрямих податків.

На думку деяких авторів, визначну роль у податковій системі України мають відігравати податки на майно, на землю і на використання природних ресурсів. Вони не залежать від обсягу виробництва, продажу і є стабільними, а отже, створюють гарантію поповнення бюджету, будуть стимулювати ефективне використання природних ресурсів і закріплених основних та оборотних фондів. Для набуття чинності таких видів податків необхідно мати положення про середню норму прибутку, а для цього повинні бути юридично точними відносини між товаровиробниками, розрахунки вартості майна, ресурсів тощо.

Аналізуючи місце майнових податків у податковій системі держави, треба мати на увазі, що основний обсяг доходів від такого типу платежів формується саме податком на майно. Наприклад, податок на майно підприємств забезпечує більше ніж 95% доходів, що надходять до бюджетів від оподаткування майна [2, с. 358]. Таке місце цих податків зрозуміло. Справа в тому, що об'єктами оподаткування виступають дуже вартісні складові основних виробничих фондів підприємств, на підставі чого і формуються податкові обов'язки. Це зовсім наочно, коли порівнювати такі податки з оподаткуванням транспортних засобів або оподаткуванням майна фізичних осіб.

Дуже цікаві тенденції консолідації оподаткування майна формуються у чинних податкових системах. До речі, досить тривалий час у Російській Федерації обговорюється (а на сьогодні вже бачиться перспектива появи найближчим часом) консолідованого податку на нерухомість. За проектом змін до Податкового кодексу Російської Федерації на місцевому рівні він має об'єднати податок на майно організацій, податок на майно фізичних осіб та земельний податок. Показо-

во, що ще в 2004 р. була реалізована ідея об'єднання земельного податку та податку на майно фізичних осіб [2, с. 359].

Визначати місце податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у цій цілісній системі можна за декількома напрямками. Зрозуміло, перш за все, виходячи із того місця, яке відвів законодавець цьому платежу та зарахував до групи місцевих податків. Ми на цьому вже зупинялись, але більш змістовним, на наш погляд, є визначення його як прямого податку з усіма специфічними рисами, що притаманні виключно йому. У деяких дослідженнях робляться спроби обґрунтувати правовий статус обов'язкового платежу як податку (мова йде про податок з майна, що переходить в порядку спадкування чи дарування) [1, с. 7]. Подібних поглядів дотримується і М.Ю. Березін, який аналізуючи перспективи укрупнення податкових понять, звертає увагу на складність єдиних термінів на межі цивільного та податкового регулювання з притаманністю у цивільно-правових конструкціях статусу, котрий призводить до рівних податкових наслідків [2, с. 361]. Зміст або правову сутність відповідного податкового платежу складно пов'язувати зі статусом.

Виходячи із цього, нам здається, що застосовувати поняття статусу при характеристиці окремого податку можна лише у випадку, коли мова йде про визначення місця або особливостей поведінки платника чи будь-кого іншого з учасників цих відносин. Природа цього податку характеризується декількома принциповими рисами. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є:

а) місцевим податком;

б) прямим податком. Цей платіж передбачає суб'єкта як власника майна і, відповідно до цього, носія податкового обов'язку. Виконуючи такий обов'язок, платник підставою повинен мати певний об'єкт житлової нерухомості. При цьому сплата цього податку передбачає: 1) наявність витрат на утримання такого об'єкта житлової нерухомості (інших доходів для виконання обов'язку за сплатою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) або 2) реалізацію частки майна з метою розрахуватися зі сплатою податку за утримання об'єкта житлової нерухомості (що виключається за наявності цілісного майнового комплексу як об'єкта житлової нерухомості);

в) особистим податком.

Таким чином, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у податковій системі України виступає місцевим, прямим, особистим податком, який справляється з власників об'єктів житлової нерухомості та зараховується до бюджету територіальної громади.

У деяких дослідженнях подібні податки характеризують як податки, що справляються в особливому режимі оподаткування у межах податку на доходи фізичних осіб [1, с. 7]. Саме багатоаспектність правових наслідків володіння або операцій з майном формує різні підстави в оподаткуванні доходів (які отримуються від реалізації майна) та майнових об'єктів. Така єдність вихідних конструкцій, які зводяться до майна, зовсім не означає й об'єднання різних податкових режимів. Саме тому навряд чи майнові податки можуть бути досліджені як різновид податку на доходи. Дійсно, у них є єдиний знаменник – це прямі податки, але вони є представниками двох специфічних різновидів прямого оподаткування – прибуткового та майнового.

При цьому дуже гостро постає питання усунення внутрішнього подвійного оподаткування на межі різновидів прямих податків. Дуже часто в цій ситуації законодавець вимагає оподаткування переходу майна від однієї особи до іншої й оподаткування доходів, які отримуються під час такого переходу. У низці ситуацій на базі цього виникає навіть потрійне оподаткування, коли в такій ситуації ще підключається і справляння державного мита. Саме тому логічним та послідовним має бути виведення окремих різновидів майна з-під оподаткування одним типом податків при оподаткуванні іншим.

Треба враховувати, що цей податок сплачується не у зв'язку з користуванням майном, а у зв'язку з володінням. Податковий обов'язок притаманний виключно власникам об'єктів житлової нерухомості. Орендарі та інші особи, які реалізують окрему правомочність власника, не розглядаються законодавцем як зобов'язана особа і відповідно до цього у них не виникає обов'язку справляти такий податок. Не можна виключати в цій ситуації й певні представницькі відносини в оподаткуванні. Наслідком цього може бути включення суми податку на неру-

хоме майно, відмінне від земельної ділянки, в орендну плату, яку сформує власник будинку чи квартири при наданні її орендарю. Таким чином, обов'язок зі сплати цього податку залишиться на власнику об'єкта житлової нерухомості, але кошти для передачі його до місцевого бюджету будуть надходити від орендаря.

Треба пам'ятати, що виникнення обов'язку щодо справляння цього податку традиційно пов'язується з настанням юридичного факту. У цій ситуації мова йде про складний юридичний факт або фактичний склад як підставу виникнення правовідносин щодо справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

IV. Висновки

Таким чином, обов'язок щодо справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, виникає за наявності обов'язкових умов: а) платники повинні мати об'єкти житлової нерухомості; б) об'єкти житлової нерухомості повинні належати платникам як власникам цього майна; в) обов'язок зі справляння цього податку формується за тими об'єктами, за якими можна визначити розмір житлової площі; г) податкове зобов'язання визначається шляхом сумісних дій платника, податкового органу й органу, який здійснює реєстрацію об'єкта житлової нерухомості; д) обов'язок щодо оподаткування об'єкта житлової нерухомості обумовлюється відповідним рішенням місцевої ради, яке базується на нормах Податкового кодексу України.

Список використаної літератури

1. Антонов Н.Н. Правовой режим налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н.Н. Антонов. – М., 2003. – 25 с.
2. Березин М.Ю. Развитие системы налогообложения имущества / М.Ю. Березин. – М. : Инфотропик Медиа, 2011. – 482 с.

Стаття надійшла до редакції 05.02.2013.

Шкилева Н.В. К вопросу о месте налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка в налоговой системе: сравнительно-правовой аспект

В статье анализируется историческое становление имущественного налогообложения в разных странах мира. Сосредоточено внимание на характерных особенностях налогообложения имущества как одного из институтов налогового права.

Ключевые слова: налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка; налоговая система; налогоплательщик; историческое развитие налога.

Shkyleva N. On the place of the tax on real estate other than land in the tax system: a comparative legal aspect

The article examines the historical development of property taxation in different countries. Focuses on characteristics of property taxation as one of the institutions of tax law.

Key words: tax on real property other than land; tax system, the taxpayer, the historical development of tax.