

## ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ: КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

Чорна Т. В.,

здобувач кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

У статті проведено аналіз нормативного закріплення родового визначення платника податку та зроблено компаративний аналіз правового регулювання платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в Україні та інших країнах світу. Виявлено зв'язок між типом платника податку та процедурами його обчислення, нарахування та сплати. Акцент зроблено на наявних недоліках правового регулювання платника по цьому податку в Україні, запропоновано шляхи їх усунення.

В статье проведен анализ нормативного закрепления родового определения налогоплательщика и сделан компаративный анализ правового регулирования плательщика налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка в Украине и других странах мира. Выявлена связь между типом налогоплательщика и процедурами его исчисления, начисления и уплаты. Акцент сделан на имеющихся недостатках правового регулирования плательщика по этому налогу в Украине, предложены пути их устранения.

The article analyzes the normative fixing of the generic definition of the taxpayer and makes a comparative analysis of the legal regulation of the taxpayer for immovable property, different from the land plot in Ukraine and other countries of the world. The connection between the taxpayer type and the procedures for its calculation and payment is revealed. The accent is made on the existing shortcomings of the legal regulation of the payer under this tax in Ukraine, and the ways of their elimination are proposed.

**Ключові слова:** індивідуальний підприємець, майнове оподаткування, місцевий податок, платник податку, податок на майно, податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, податок, фізична особа-підприємець, юридична особа.

---

**Постановка проблеми.** При аналізі оподаткування майна, відмінного від земельної ділянки, варто звернути увагу на наявні недоліки у правовому регулюванні окремих елементів правового механізму цього податку, що обумовлене не тільки помилками у визначенні певних аспектів реалізації відносин оподаткування, а й недостатньою правовою регламентацією окремих термінів.

Внаслідок проведення податкової реформи було суттєво змінено і основи майнового оподаткування України загалом, і механізм податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зокрема. Втім, деякі аспекти нормативного регулювання учасників податкових відносин при реалізації податкового обов'язку, обумовленого появою у їх власності об'єктів нерухомого майна, досі залишаються неврегульованими.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі аспекти оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, висвітлювались у наукових статтях, монографіях, дисертаційних роботах таких вчених, як І.Є. Криницький, Н.В. Шкільова, О.М. Дахно, Г.С. Романова, В.Ю. Хомутич та інших.

**Невирішені частини проблеми.** Під час аналізу правового регулювання механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у наукових публікаціях автори переважно торкаються окремих аспектів його обчислення, сплати та формування і подання податкової звітності. При цьому невирішеними залишаються проблеми нормативного регулювання правового статусу окремих категорій платників даного податку, які, на відміну від України, давно врегульовані в інших країнах світу.

**Метою дослідження** є аналіз правового регулювання платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з урахуванням проведеної податкової реформи, окреслення основних проблем нормативного закріплення родового та видового його визначення, здійснення порівняння правового закріплення платника цього платежу в Україні та інших країнах світу, формулювання пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства.

**Основні результати дослідження.** Родове визначення платника податку закріплене у ст. 15 Податкового кодексу України. Так, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом [1]. У даному випадку законодавець заклав одночасно два критерії розмежування платників – вид особи та наявність резидентського статусу.

Принципово інший підхід до закріплення загального (родового) визначення платника податку можна побачити в Податковому кодексі Республіки Азербайджан [2]. У Главі II, що має назву «Платник податку. Податковий агент» фактично перелічено права та обов'язки платників та податкових агентів без надання дефініції платника. Сам термін платника визначається у статті, що закріплює основні терміни (аналог ст. 14 у Податковому кодексі України). При цьому поняття платника дається через визначення поняття «особи». Зокрема встановлено, що платником податків є будь-яка особа, яка зобов'язана виплачувати податки з об'єктів оподаткування, визначених відповідно до цього Кодексу. У свою чергу під терміном особа розуміється будь-яка фізична або юридична особа, постійне представництво, філія або інший підрозділ нерезидента [2]. Отже, Податковий кодекс Республіки Азербайджан фактично не закріплює цілісного родового визначення терміну «платник податку» й не надає його суттєвих рис. Також не розкриває поняття «платник податку» податкове законодавство Республіки Казахстан, відповідно до якого «платник податків – особа і (або) структурний підрозділ юридичної особи, що є платником податків і інших обов'язкових платежів до бюджету» [3]. Це навряд чи можна назвати визначенням терміну, адже законодавець «платником» називає «платника».

Що стосується видового визначення платника податку, об'єктом якого є нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, то в Україні відповідно до п.п. 266.1.1 п. 266.1 ст. 266 Податкового кодексу України платниками цього податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Відповідно до норм цивільного законодавства (ст. 320 Цивільного кодексу України) власник має право використовувати своє майно для здійснення підприємницької діяльності, крім випадків, встановлених законом [4]. Суб'єктами права приватної власності є фізичні та юридичні особи. При цьому фізичні особи можуть бути власниками будь-якого майна, в тому числі і нерухомого майна комерційного призначення, за винятком окремих видів майна, які відповідно до закону не можуть їм належати (ст. 325 Цивільного кодексу України).

Порядок оподаткування даним податком принципово відрізняється для фізичних та юридичних осіб. Останні, як правило, використовують наявне в них майно у рамках здійснення підприємницької діяльності. На відміну від них фізичні особи найчастіше використовують належні їм квартири та будинки у цілях, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю, адже податкове навантаження при цьому є значним та складе 19,5 відсотка отриманого, наприклад, від надання такого майна у найм, доходу (18 відсотків – податок на доходи фізичних осіб, та 1,5 відсотка – військовий збір). Для оптимізації податкового навантаження фізична особа може зареєструватися фізичною особою-підприємцем та застосовувати спеціальний податковий режим у формі єдиного податку. При цьому виникає запитання: який порядок застосовувати при оподаткуванні такого майна – для юридичних або для фізичних осіб?

Подібне запитання не виникає в Республіці Молдова, у податковому законодавстві якої є диференціація фізичних осіб за ознакою здійснення підприємницької діяльності. До категорії фізичних осіб у цій країні відносяться: а) громадяни Республіки Молдова, іноземні громадяни, особи без громадянства; б) організаційна форма зі статусом фізичної особи відповідно до законодавства, включаючи індивідуального підприємця, селянське (фермерське) господарство [5]. Також достатнім чином урегульовано податково-правовий статус фізичних осіб-платників, які займаються підприємницькою діяльністю, законодавством Республіки Узбекистан, де у ст. 5 Податкового кодексу цієї країни визначено: «індивідуальним підприємцем є фізична особа, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, самостійно, без права найму працівників, на базі майна, що належить йому на праві власності, а також у силу іншого речового права, допускає володіння і (або) користування майном» [6].

Питання щодо оподаткування фізичних осіб-підприємців податком на майно чітко врегульовано і у Податковому кодексі Республіки Казахстан. У цій країні діє податок на майно, до складу якого входять два окремих платежі: а) податок на майно юридичних осіб та індивідуальних підприємців; б) податок на майно фізичних осіб. На відміну від України, де законодавець складний правовий механізм податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що передбачає диференціацію багатьох його складових залежно від типу платника, закріпив лише однією громіздкою статтею

Податкового кодексу, казахський законодавець більш виважено підійшов до цієї задачі. У цій країні всі важливі елементи правового механізму податку на майно закріплено окремими статтями.

У Республіці Казахстан з метою оподаткування нерухомого майна окремо встановлено всі складові елементи правового механізму для юридичних осіб і індивідуальних підприємців та для фізичних осіб. У першому випадку до кола платників, окрім безпосередньо юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (індивідуальних підприємців за законодавством Республіки Казахстан), відноситься ще одна категорія осіб – концесіонери. У даному випадку обов'язок зі сплати податку покладається на осіб, які мають на праві володіння, користування об'єкт оподаткування, що є об'єктом концесії відповідно до договору концесії. Тобто, коло платників цього податку є ширшим за українську модель.

У другому випадку платниками податку є фізичні особи, які мають об'єкт оподаткування. На відміну від України, у Республіці Казахстан встановлено коло осіб, які звільняються від сплати податку навіть у разі наявності у них об'єкта оподаткування (ст. 403 Податкового кодексу Республіки Казахстан) [3]. До них відносяться дві категорії осіб. Перша включає різновиди фізичних осіб, які проходять строкову військову службу або мають певні державні нагороди. Ця група осіб звільняється від оподаткування нерухомого майна частково у межах закріплених показників. Крім того, вони не звільняються від обов'язку з обчислення та сплати податку за об'єктами оподаткування, переданими у користування або оренду. Друга група звільняється від необхідності обчислення та сплати податку у безумовному порядку й включає дітей-сиріт та дітей, які залишилися без піклування батьків (на період до досягнення ними вісімнадцятирічного віку), та індивідуальних підприємців за об'єктами оподаткування, що використовуються у підприємницькій діяльності. Останні звільняються від сплати податку на майно з фізичних осіб, але сплачують податок на майно юридичних осіб та індивідуальних підприємців.

Варто зазначити, що в усіх розглянутих нами країнах податкове законодавство розмежовує платників податків та податкових агентів. В Україні поняття цих учасників податкових відносин закріплюється різними статтями. Натомість у Республіці Молдова законодавець не вважає за необхідне відмежовувати податкових агентів від платників податків. Більше того, у ст. 5 Податкового кодексу Республіки Молдова, що визначає загальні поняття, ототожнюється платник податку та суб'єкт оподаткування. Вони визначаються як «особа, яка відповідно до податкового законодавства зобов'язана обчислювати та/або сплачувати в бюджет будь-який податок (мито), збір, відповідні пеню і штраф; особа, яка відповідно до податкового законодавства зобов'язана утримувати або стягувати з іншої особи та сплачувати до бюджету зазначені платежі» [5].

В Україні диференціація платників фізичних осіб на фізичних осіб-підприємців та звичайних фізичних осіб існує лише для податку на додану вартість (п. 14.1.139 ст. 14 Податкового кодексу України). Що ж стосується податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, то ст. 266 Податкового кодексу України не визначено такого платника, як фізична особа-підприємець. Отже, платник такого типу, який володіє об'єктами житлової та нежитлової нерухомості, сплачує цей податок за нормами, передбаченими для фізичних осіб [7].

У разі ж перебування об'єкта житлової або нежитлової нерухомості у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку. При оподаткуванні об'єкта нерухомості, що перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб (без поділу в натурі), платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їхньою згодою [1]. Аналогічний підхід застосовано у Республіці Казахстан, де у випадках перебування об'єкта оподаткування у спільній частковій власності кількох осіб, за винятком об'єктів оподаткування, що входять до складу активів пайового інвестиційного фонду, платником податків визнається кожна з цих осіб. Що стосується визначення платника за об'єктами нерухомості, які перебувають у спільній сумісній власності, то платник у такому випадку визначається за взаємною згодою власників [3]. При цьому чинне податкове законодавство України додатково передбачає можливість встановлення платника у судовому порядку за об'єктами, що перебувають у спільній сумісній власності.

Таким чином, можна зробити наступні **висновки та пропозиції**. По-перше, закріплення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, однією статтею Податкового кодексу України ускладнює правозастосування. З цих причин доцільно закріпити окремими статтями Податкового кодексу України такі елементи даного платежу, як платник, об'єкт, база, ставка та інші. Кожному елементу податку має відповідати окрема стаття. По-друге, наразі недостатньо чітко врегульоване питання щодо сплати цього податку фізичними особами-підприємцями. Враховуючи їх, спеціальний податково-правовий статус варто конкретизувати в податковому законодавстві визначення платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та чітко закріпити, яким чином та у якому порядку мають його нараховувати та сплачувати фізичні особи-підприємці.

**Література:**

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-17. Ст. 112.
2. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики. URL: <http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml>.
3. Налоговый кодекс Республики Казахстан 10 декабря 2008 года. URL: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30366217](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217)
4. Цивільний кодекс України від 16 січ. 2003 р. № 435-IV. Голос України. 2003. 12 берез. № 45.
5. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 года №1163-XIII. URL: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=3834](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3834).
6. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25.12.2007 г. № ЗРУ-136. URL: [http://fmc.uz/legisl.php?id=k\\_nal](http://fmc.uz/legisl.php?id=k_nal).
7. Чи є платником податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, ФО, яка має право власності на нежитлове приміщення як ФОП: Запитання-відповіді. URL: <http://zir.sfs.gov.ua/>.