

Оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, в місті Києві

*О. В. Захаров,
юрист (м. Київ)*

Актуальність теми дослідження. Рішенням Київської міської ради від 23 червня 2011 р. № 242/5629 було затверджене Положення про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в м. Києві (далі — Положення). Запровадженню цього місцевого податку (надалі — податок) у Києві через більш ніж півроку після прийняття Податкового кодексу України (далі — ПК України) передували численні дискусії щодо його доцільності, фіскальної потужності і соціального значення, тому можна констатувати, що це нововведення було очікуваним. Із цим податком асоціюються намагання реалізувати принцип «багатший сплачує більше», розподілити податкове навантаження між різними верствами суспільства пропорційно їхньому добробуту. Одна з причин встановлення реальних податків — прагнення урівняти осіб, які використовують оподатковане майно продуктивно, з особами, які його використовують непродуктивно (наприклад, тільки для відпочинку). Адже в разі застосування прямих податків непродуктивний власник перебуватиме у становищі, кращому за становище продуктивного власника [1, 72]. Враховуючи високу ціну на житлову нерухомість у м. Києві, із введенням цього податку часто пов'язували зміни в інвестиційній привабливості житлового будівництва і цін на житло. З огляду на це аналіз нового податку, з'ясування можливих різночитань у відповідному податковому законі саме із прийняттям Положення став актуальним і набув практичного значення.

Огляд літератури. Теоретичні джерела, присвячені оподаткуванню нерухомості, відмінної від земельної ділянки, не є численними. Серед сучасних монографічних досліджень можна відзначити працю Л. В. Сотникової [2]. Більше уваги проблема реальних податків отримувала в дореволюційних розвідках [3, 106–113], [4, 319–325], [5, 223–234], які, втім, на сьогодні мають здебіль-

ше теоретичне і історичне, але не прикладне значення.

У статті на підставі аналізу тексту Положення про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в м. Києві, затвердженого Рішенням Київської міської ради від 23 червня 2011 р. № 242/5629 (далі — Положення), а також відповідних статей ПК України, з'ясовано окремі недоліки цього податку, які можуть знизити фіскальну потужність нового податку, викликати непорозуміння і судові спори, пов'язані з порушенням прав платників. Де це виявилось можливим, запропоновано редакції податкових норм, що дали б змогу уникнути таких проблем.

Ключові слова: податок на житлову нерухомість, оподаткування фондів операцій з нерухомістю, податкові зобов'язання мешканців житлового будинку (квартири)

шого теоретичне і історичне, але не прикладне значення.

Метою статті є на підставі аналізу тексту вказаного вище Положення, а також відповідних статей ПК України зосередити увагу на окремих недоліках, які можуть знизити фіскальну потужність нового податку, викликати непорозуміння і судові спори, пов'язані з порушенням прав платників, а також запропонувати (де це є можливим) редакції податкових норм, що дали б змогу уникнути таких проблем.

Структура податку (загальні зауваження)

Як відомо, кожний податок складається з ряду елементів (одні з яких є обов'язковими, інші факультативними). Без встановлення податковим законом хоч одного з обов'язкових елементів податку податкове зобов'язання не може набути змісту, достатньо конкретизованого для того, щоб забезпечуватися державним примусом. Так, якщо податковий закон не встановив строк сплати податку і звітний період, то такий податок не може бути прострочений, а отже, його можна не платити. Якщо податковим законом не встановлено ставку податку, то суму, яку платник податку зобов'язаний перерахувати до бюджету, не можна обчислити (саме так було зі ставками акцизного збору у 1997 р.).

До обов'язкових елементів податку ст. 7 ПК України відносить: платника податку; об'єкт оподаткування; базу оподаткування; ставку податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Необов'язковим елементом податку є пільги зі сплати податку.

Виходячи з цього переліку, можна судити не тільки про те, чи є певна сукупність норм такими, що встановлюють податок (чи є певний податок встановленим), а й про те, як різні податки спів-

відносяться між собою.

Положення встановлює, що платниками податку є як фізичні, так і юридичні особи. При цьому для платників спільними є тільки об'єкт оподаткування, ставка податку і податковий період. Інші елементи податку (база оподаткування, пільги, порядок обчислення податку, строки сплати податку) встановлено для цих категорій платників з істотними відмінностями. Таким чином, постає питання, *чи не йдеться про об'єднання двох різних податків в одному і тому ж Положенні і чи доцільне таке об'єднання?*

Наважимося стверджувати, що об'єднання оподаткування нерухомості як фізичних, так і юридичних осіб не є оптимальним рішенням з погляду адміністрування цього податку. Насамперед зазначимо, що з економічного боку оподаткування майна фізичних осіб принципово відрізняється від реальних податків з юридичних осіб, оскільки сплата податку останніми здійснюється не за рахунок фондів споживання, а за рахунок фондів відтворення. Ця різниця враховується, приміром, у податковому законодавстві США, де комерційна нерухомість оподатковується за вищими ставками. Те саме стосується житлової нерухомості в разі передачі її в оренду. Можливо, саме тому реальні податки вважаються основним джерелом доходів місцевих бюджетів. Так, місто Нью-Йорк отримує від цього податку 40 % власних бюджетних надходжень від власників більш ніж 900 тисяч будівель. В окремих країнах (наприклад в РФ) податок з майна організацій навіть не віднесений до переліку місцевих податків.

Виходячи з цього, для оподаткування нерухомості юридичних осіб:

- бажаною є податкова база у грошовому вимірі, оскільки це дає змогу передбачити складніші методи нарахування цього податку (зокрема пов'язати їх з амортизацією основних фондів). Так, згідно з гл. 30 ПК РФ законами суб'єктів Федерації встановлюється податок на майно організацій (об'єктом якого є всяке, в тому числі рухоме, майно організації, що обліковується як основні фонди, а база визначається як середньорічна вартість такого майна, що дає змогу врахувати під час визначення податкових зобов'язань зміну вартості майна в ході його експлуатації). На жаль, з огляду на формулювання ст. 10.1.1 ПК України передбачити аналогічні правила у вітчизняному законодавстві тільки для юридичних осіб неможливо (ст.ст. 23.2 і 24.3 ПК України виключають випадки, коли один і той самий об'єкт оподаткування – нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – мав би декілька баз і одиниць їх виміру, наприклад у грошах для одних платників, а в квадратних метрах – для інших);

- об'єкт оподаткування зазвичай не обмежується тільки нерухомим майном (а тим більше – тільки житловим фондом). На нашу думку, ідея рівномірності розподілу податкового тягара не узгоджується із виключенням з числа об'єктів оподаткування цим податком нежитлової нерухомості, яка належить юридичним особам. Тут доцільно пригадати, що найвищою соціальною цінністю за Конституцією України визнається саме людина, а не інтереси розширеного відтворення чи підприємницької діяльності.

Справа і в тому, що покладати на одного і того самого співробітника податкової інспекції функції контролю за сплатою цього податку означає зобов'язати його працювати як з фізичними, так і з юридичними особами, що вимагатиме виконання різних процедур для цих платників (самостійно визначати податкові зобов'язання фізичних осіб, і водночас контролювати своєчасність декларування і повноту розрахунків юридичних осіб тощо). Це не сприятиме спеціалізації праці, і в умовах перевантаженості окремих податкових інспекцій закономірно відіб'ється на якості їх роботи.

Попри викладене, не можна не вказати, що інтеграція оподаткування майна як фізичних, так і юридичних осіб у межах одного й того самого податку є поширеним явищем у світовій практиці і застосовується, зокрема, в Австрії, Норвегії, Японії.

Об'єкт оподаткування

Як об'єкт оподаткування ст. 265 ПК України (п. 2 Положення) визначили об'єкт житлової нерухомості. У зв'язку із цим виникає питання: *чи оподатковується житлова площа у нежитлових об'єктах*, адже згідно з Державним класифікатором будівель та споруд ДК 018-2000 функціональне призначення будівлі визначається, виходячи з функціонального призначення більшої частки площі будівлі. Через це класифікатором прямо передбачений випадок, коли будівлю із 30 % житлової площі віднесено до нежитлових будівель. В разі застосування такого підходу виходить, що належність до об'єкта оподаткування певної будівлі з житловими приміщеннями буде залежати від того, чи виділено такі житлові приміщення в окремий об'єкт права власності.

До об'єкта оподаткування не належать садові і дачні будинки. В чинному законодавстві відсутні визначення садового і дачного будинку, які б задовольняли цілі оподаткування досліджуваним податком. Так, Інструкція про порядок проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна (Наказ Держкомбуду № 127 від 24 травня 2001 р.) визначає садовий будинок як будинок, призначений для сезонного використання, а дач-

ний будинок – як житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку. Це визначення дачного будинку не дає підстав виключити з переліку дачних який завгодно приватний будинок, навіть такий, житлова площа якого перевищує встановлену в 250 кв. м. податкову пільгу. Отже, *приватні будинки формально виключені з числа об'єктів оподаткування цим податком.*

База оподаткування і одиниця її виміру

Відповідно до ст. 265 ПК України та п. 3 Положення базою оподаткування є житлова площа об'єкта житлової нерухомості, а одиницею її виміру – квадратні метри. Порівнюючи Положення із російським Законом про оподаткування майна фізичних осіб, слід звернути увагу на **одиницю виміру бази** оподаткування: в РФ це – грошова одиниця виміру інвентаризаційної вартості об'єкта нерухомості. На наше переконання, обра-на у ПК України та Положенні одиниця виміру бази оподаткування податком (попри те, що у світовій практиці частіше зустрічається грошовий вимір бази податку з майна) є *більш вдалою*: прив'язка розміру податкового зобов'язання до натуральних вимірів робить розрахунок податку значно незалежнішим від різноманітних змін у методиках оцінки нерухомого майна, не залежить від актуальності такої оцінки і додаткових витрат на її проведення.

Не зовсім вдало визначено порядок обчислення бази оподаткування для юридичних осіб: *житлова площа об'єкта оподаткування обчислюється на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт* (ст. 265.3.3 ПК України, п. 3.3 Положення). В сучасних умовах перелік документів, якими підтверджується право власності на об'єкт нерухомості, передбачений додатком № 2 до Тимчасового положення про порядок державної реєстрації права власності та інших речових прав (Наказ Міністерства юстиції № 7/5), до якого, зокрема, належать такі документи, як рішення судів про право власності, ухвали про затвердження мирової угоди, свідоцтва Державного управління справами, які далеко не завжди містять дані саме про житлову площу об'єкта нерухомості, обмежуючись вказівкою на загальну площу. Не вимагається вказувати житлову площу й у правовстановлюючих документах на нерухоме майно, які видаються чи посвідчуються нотаріусами (договори про відчуження нерухомого майна, свідоцтва про право на спадщину, про право власності на частку у спільному майні подружжя, про придбання нерухомого майна з торгів). Отже, більшість правовстановлюючих документів на об'єкти житлової нерухомості *даних про базу оподаткування не містять.*

Більш виваженим видається законодавче ви-

рішення проблеми обчислення бази оподаткування для нерухомого майна фізичних осіб: підставою для обчислення визначено не правовстановлюючий документ, а дані Державного реєстру речових прав на нерухоме майно (далі – Державний реєстр). Відповідно до п. 3.2.1 Порядку ведення реєстру прав власності на нерухоме майно (наказ Міністерства юстиції № 2480/5) в Державному реєстрі зазначається загальна та, у разі наявності, житлова площа об'єкта, права щодо якого підлягають державній реєстрації. Причому державна реєстрація відбувається не тільки на підставі правовстановлюючого документа, але з урахуванням матеріалів технічної інвентаризації.

Таким чином, для фізичних осіб обчислення бази оподаткування здійснюватиметься з урахуванням матеріалів технічної інвентаризації, а для юридичних осіб – без врахування цих матеріалів, що в ряді випадків призводитиме до неможливості визначення бази оподаткування.

Платники податку

Положення (слідом за ст. 265.1.1 ПК України) визначило платниками податку всіх фізичних і юридичних осіб, в тому числі нерезидентів, які є власниками житлової нерухомості.

Щодо платників-фізичних осіб, то Положення *оминає таку категорію фізичних осіб, які не мають повного обсягу дієздатності.* З точки зору ст. 265 ПК України особи частково дієздатні (до 14 років), неповністю дієздатні (від 14 до 18 років), а також особи, чию дієздатність обмежено, є платниками податку з об'єктів житлової нерухомості. Втім, відповідно до ст. 99.2 ПК України грошові зобов'язання неповнолітніх осіб виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі. Батьки (усиновителі) неповнолітніх і неповнолітні у разі невиконання грошових зобов'язань неповнолітніх несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу. Враховуючи це, всі фізичні особи – власники об'єктів житлової нерухомості у м. Києві відтепер будуть зареєстровані як такі не тільки в органі державної реєстрації прав на нерухоме майно, але і в податкових органах, оскільки до інформаційної бази ДРФО включаються дані про об'єкти оподаткування.

Щодо юридичних осіб, то Положення не визначає особливостей сплати цього податку *відокремленими підрозділами юридичних осіб.* Оскільки до кола платників цього податку віднесені тільки власники об'єктів житлової нерухомості, то відокремлені підрозділи юридичних осіб не є платниками цього податку, оскільки за ними майно не може закріплюватись на праві власності. Отже, основна юридична особа, навіть маючи

відокремлений підрозділ, буде перебувати на обліку не тільки в ДПІ за своїм місцезнаходженням, але і (за неосновним місцем обліку) в ДПІ за місцем розташування об'єкта нерухомого майна, що пов'язано із зайвими ускладненнями, наприклад, під час зняття з реєстрації.

До кола платників податку не віднесені особи, які мають інші речові чи зобов'язальні права на об'єкт житлової нерухомості. Якщо потреби покласти податковий тягар в частині цього податку на орендарів житлової нерухомості (як це має місце, наприклад, у Великобританії), немає, оскільки він однаково буде враховуватись орендодавцем у складі орендної плати, то інакше нам уявляється стан справ із сервітутами. Чинним законодавством (а саме – ст. 405 ЦК України) передбачене сервітутне право члена сім'ї власника житлового приміщення, яке полягає у праві проживання у цьому приміщенні. Виходячи з того, що власник – платник податків не вправі в односторонньому порядку припинити це право проживання, то несправедливо залишати весь податковий тягар тільки на власнику приміщення. На нашу думку, для таких випадків ПК України має передбачати податковий обов'язок для члена сім'ї власника житлового приміщення, виходячи з площі того приміщення, яке він займає, або у рівній частці.

Податкові пільги

ПК України не передбачає жодних пільг зі сплати податку з житлової нерухомості для фізичних осіб з огляду на їх фізичні і фінансові можливості. Ця особливість вітчизняного оподаткування нерухомості контрастує не тільки із податковим законодавством РФ, де передбачено широкий перелік категорій громадян, які звільнюються від цього податку (інваліди, військово-службовці строкової служби, ветерани і т. д.), але і з законодавством деяких інших європейських країн. Останні встановлюють пільги не шляхом звільнення від оподаткування цим податком цілих категорій платників, а шляхом встановлення частки цього податку в інших податкових платежах, або в оподаткованому річному доході, після перевищення якої платник може отримати знижку або бути звільненим від сплати цього податку. Так, у Фінляндії всі муніципальні і майнові податки не можуть перевищувати 70 % податкових зобов'язань з прибуткового податку. У Норвегії платник має право на знижку в разі перевищення сумою зобов'язань з майнового податку його оподаткованого доходу на 65 %. У Франції сума прибуткового податку і податку на майно не має перевищувати 85 % оподаткованого прибутку. В Німеччині податок на майно сплачується з вартості усіх видів майна, що перевищує розмір пільги, але після досягнення платником

60-річного віку розмір пільги збільшується на 40 %. Видається, що саме **Положенням бракує таких норм**, тим більше враховуючи, що ПК України (ст. 7.2) передбачає право визначати пільги при встановленні податку, яке (ст. 10.3) здійснюється місцевою радою, а ст. 12.1.4 ПК України встановлено визначення парламентом тільки платників і об'єктів відповідного місцевого податку, але не інші елементи його механізму.

Не встановлено також *пільг із сплати податку на житлову нерухомість, що обліковується на балансі фондів операцій з нерухомістю* (так звані ФОН, згідно із Законом «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю»). Погоджуючись із висловленою в літературі думкою про те, що ФОН – це інструмент інвестиційної діяльності, який дуже схожий за своєю фінансовою суттю із звичайним пайовим інвестиційним фондом [6, 98], слід звернути увагу, що всі його операції з житловою нерухомістю спрямовані виключно на отримання прибутку з наступною його виплатою держателю сертифіката. Довірителі ФОН, придбаваючи його сертифікати, не мають на меті отримати житло від ФОН (а на думку окремих авторів, навіть не мають на це права [7, 22]). Іншими словами, ФОН як власник об'єкта житлової нерухомості є скоріше уособленням спільної часткової власності держателів сертифікатів ФОН на відповідний майновий пул (включаючи, зокрема, і житлову нерухомість), а не повноцінним і самостійним власником окремих житлових приміщень.

Зважаючи на цю суть ФОН, встановлення для них спеціального (пільгового) податкового режиму є загальною світовою практикою: без цього управління грошима інвесторів у податковому обліку перетворилося б на звичайну господарську діяльність і було б позбавлене інвестиційної складової. А наявність останньої передбачає стягнення податків не з інвестиційного інституту, але з інвесторів, після отримання ними прибутку. Тому вважаємо, що житлова нерухомість ФОН, яка використовується для реалізації з метою наступного розподілу прибутків від цієї операції між держателями сертифікатів ФОН, не має належати до об'єктів досліджуваного податку або має підпадати під дію податкової пільги.

До речі, це відображається і в обліку житлової нерухомості в межах ФОН: відповідно до ст. 6 Закону «Про фінансово-кредитні механізми ...» ФОН є об'єктом управління майном у системі фінансово-кредитних механізмів, який знаходиться в довірчій власності управителя. Кошти учасників ФОН, отримані управителем в управління, відокремлюються від іншого майна управителя, а також від коштів інших ФОН. З викладеного випливає, що сам ФОН не є платником

податку з нерухомості, оскільки не є ані фізичною, ані юридичною особою; ФОН не є особою взагалі, а тільки специфічним майновим пулом. З іншого боку, управитель (фінансова компанія) так само не є власником об'єктів житлової нерухомості: як сказано в Законі, майно ФОН належить управителю на праві довірчої власності, обліковується окремо від майна управителя, а всі операції з цим майном підпорядковані меті збагачення держателів сертифікатів ФОН. Таким чином, управитель як довірчий власник не може бути ототожнений із власником активів ФОН. Зайве звертати увагу на те, що чинне законодавство не передбачає реєстрацію у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно такого права, як довірча власність. При цьому ч. 4 ст. 334 ЦК України в редакції Закону № 1878-VI від 11 лютого 2010 р. проголошує, що права на нерухоме майно, які підлягають державній реєстрації, виникають з дня такої реєстрації відповідно до закону. Враховуючи це, управитель (з формальної точки зору) не може набути статусу власника ФОН, а отже – не може бути зарахованим до кола платників податку з житлової нерухомості. Інша справа, що практика окремих вітчизняних БТІ не враховує цієї особливості довірчої власності як інституту, не властивого нашій системі цивільного права.

Ця особливість фінансових інститутів такого роду врахована у ПК РФ. Передбачаючи оподаткування не тільки житлової нерухомості, але всього майна, ст. 378 ПК РФ виключає з числа об'єктів оподаткування майно, передане в довірче управління до складу пайового інвестиційного фонду (ми враховуємо, що попри певну схожість ПФ значно відрізняється від ФОН за українським правом, однак також маємо на увазі, що інститути, аналогічні вітчизняним ФОН, в РФ відсутні).

Водночас не можна не зважати на те, що операції ФОН з житловою нерухомістю не обмежуються лише перепродажем, а можуть включати і передачу її у користування (зокрема на умовах оренди). В такому випадку, вважаємо, відсутні підстави для надання ФОН будь-яких пільг. Враховуючи викладене, доцільно було б передбачити у ПК України і в Положенні (в підрозділі щодо пільг) норму такого змісту: *«Звільняються від оподаткування об'єкти житлової нерухомості, які обліковуються на балансі ФОН, за винятком випадків передачі цих об'єктів у користування на оплатній основі на підставі цивільно-правових договорів – на період дії цих договорів»*.

Розподіл податкових обов'язків між платниками – спільними власниками

ПК України і Положення містять недосконалі норми, які стосуються виконання податкових

обов'язків співвласниками об'єкта житлової нерухомості. Не викликає зауважень правило про те, що платники податку, які володіють об'єктом на праві спільної часткової власності, сплачують податок самостійно за належну кожному з них частку.

Менш вдалою є редакція п. 1.2.6 Положення (аналогічна ст. 265.1.2.6 ПК України), яка передбачає, що, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом. Ця норма не враховує, що *згоди між сумісними співвласниками може і не бути, однак це не обов'язково призведе до перенесення їхнього спору до суду*. Іншими словами, чинне законодавство не дає підстав податковій інспекції встановити, хто саме з сумісних співвласників є відповідальним за сплату цього податку, без звернення до суду. Слід відзначити, що ПК РФ містить більш ефективний припис: сумісні співвласники відповідають в рівних частинах за сплату податку зі свого майна. Однак, виходячи з особливостей сумісної власності, слід пам'ятати, що на відміну від спільної часткової власності сумісні співвласники мають володіти, користуватись і розпоряджатись майном за спільною згодою. За ст. 369 ЦК України у разі вчинення одним із співвласників правочину щодо розпорядження спільним майном вважається, що він вчинений за згодою всіх співвласників. Аналогічно до цього можна припустити, що і незаконні дії (почасти ухилення від сплати податку на це майно), пов'язані із спільним сумісним майном, слід вважати такими, що вчинені спільно. Тоді як відповідальність за власність тільки відповідно до своєї частки в ній характеризує правове становище спільного часткового, а не сумісного власника: так, за ст. 360 ЦК України співвласник відповідно до своєї частки у праві спільної часткової власності зобов'язаний брати участь у витратах на управління, утримання та збереження спільного майна, у сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), а також нести відповідальність перед третіми особами за зобов'язаннями, пов'язаними із спільним майном.

Тому ми пропонували б встановити, що *кожний із сумісних співвласників несе солідарну відповідальність із всіма іншими сумісними співвласниками за виконання податкових обов'язків щодо сплати податку із спільного майна*.

Відверто помилковою є норма п. 1.2. в Положення (аналогічна ст. 265.1.2.6 в ПК України), згідно з якою, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку. Справа в тому, що *поділ об'єкта спільної сумісної*

власності в натурі припиняє право спільної сумісної власності (ч. 3 ст. 372 ЦК України). Тому гіпотеза цієї норми суперечить сама собі, і жоден з можливих юридичних фактів такої гіпотезі відповідати не може. Отже, ця норма ніколи не буде застосована.

Стягнення податку при переході права власності на об'єкт житлової нерухомості

Майновий характер податку з нерухомості, відмінний від земельної ділянки, має виражатись і в тому, щоб податковий борг обтяжував відповідний об'єкт житлової нерухомості. Виникнення і перехід права власності на об'єкт житлової нерухомості є слушним приводом для того, щоб погасити податкову заборгованість, що виникла за минулі податкові періоди. Цікаво відзначити, що в Японії майнові податки сплачуються саме під час укладення угод щодо оподаткованого майна.

У зв'язку із цим доречно встановити обов'язок нотаріусів виступати як податкові агенти під час посвідчення правочинів, на підставі яких може відбутись перехід права власності на об'єкт житлової нерухомості. Пропонуємо або зобов'язати нотаріуса нарахувати і утримати (з подальшим перерахуванням до місцевого бюджету) суми податку, або долучити до справи копію квитанції про сплату відповідної суми податку продавцем; в разі вчинення реєстраційних дій, пов'язаних із внесенням до статутного капіталу юридичної особи приватного права об'єкта житлової нерухомості, або із набуттям юридичною особою приватного права власності на об'єкт житлової нерухомості за передавальним актом чи розподільчим балансом в порядку правонаступництва, зобов'язати державного реєстратора вимагати в числі документів, що подаються на державну реєстрацію, квитанцію про сплату сум цього податку.

Наважимося вказати на ще одне проблемне питання, пов'язане з адмініструванням податку з нерухомості під час переходу прав на об'єкт оподаткування. Воно полягає в оподаткуванні майна, процес переходу права власності на яке ще не завершився (проблема власності без власника). Найперше спадає на думку оподаткування відкритої, але не прийнятої спадщини: з п. 8.2 Положення впливає, що податковий орган надсилає податкове рішення-повідомлення платникові тільки після отримання інформації з Державного реєстру про перехід права власності. Водночас згідно з ч. 5 ст. 1268 ЦК України спадщина належить спадкоємцю з дня її відкриття, незалежно від часу її прийняття. Таким чином, у період від відкриття спадщини до реєстрації свідоцтва про право на спадщину в Державному реєстрі податок не сплачуватиметься, а в день такої реєстрації спадкоємець стає платником податку «заднім

числом» мінімум на шість місяців.

Аналогічним чином складають колізію п. 8.2 Положення та ст. 107 ЦК України, згідно з якою підписання передавального акта трактується як перехід всіх активів і пасивів до правонаступників припиненої юридичної особи. В цьому випадку час між підписанням передавального акта і оформленням права власності наказом органу місцевого самоврядування, з наступною реєстрацією його в державному реєстрі, знову оподатковуватиметься «заднім числом».

Не менш невизначеним видається питання щодо оподаткування нерухомої власності й у простіших випадках: за період між укладенням відповідного правовстановлюючого документа і його державною реєстрацією у Державному реєстрі. Справа в тому, що згідно з буквальним текстом п. 8.2 Положення платником податку на нерухомість в цей період продовжуватиме вважатись продавець, який не має ніякого впливу на покупця з метою пришвидшити подання останнім документів на реєстрацію до реєстратора Державного реєстру. Ці питання видаються ще менш прозорими з огляду на те, що чинне законодавство якого-небудь строку для державної реєстрації прав на нерухомість не встановлює.

Для врегулювання цієї проблеми пропонується встановити, що в разі набуття права власності на об'єкт житлової нерухомості на підставі цивільно-правового правочину юридична особа зобов'язана подавати декларацію з податку, починаючи з податкового періоду, в якому такий правочин було укладено, а фізична особа зобов'язана зареєструвати право власності у Державному реєстрі протягом 15 робочих днів.

Висновки

Норми ПК України, що врегульовують податок з об'єктів нерухомого майна, досить синкретично поєднують у собі різні за економічним і соціальним призначенням платежі – з нерухомого майна юридичних осіб і з житлової нерухомості фізичних осіб; для досягнення цілей цього податку і спрощення його адміністрування доцільно було б встановити два окремих податки на нерухомість (з юридичних осіб і з фізичних осіб), при цьому юридичні особи сплачували б податок не тільки з житлових об'єктів, але і з об'єктів іншого функціонального призначення.

За умов відсутності чіткого визначення понять «садовий будинок» і «дачний будинок» формально будь-який приватний будинок виключається з кола об'єктів оподаткування податком, що не відповідає цілям та ідеології цього реального податку.

ПК України має покладати на члена сім'ї власника житлового приміщення, а також інших осіб, на користь яких законом, договором чи судом

встановлено сервітут на житлове приміщення, податковий обов'язок з податку, виходячи з площі того приміщення, яке він займає, або (якщо порядок користування приміщеннями не визначений) у рівних частках.

Слід встановити, що кожний із сумісних співвласників об'єкта житлової нерухомості несе солідарну відповідальність із всіма іншими сумісними співвласниками за виконання податкових обов'язків зі сплати податку із спільного майна.

Важливо визначити, що база оподаткування податком встановлюється в усіх випадках на основі матеріалів технічної інвентаризації і даних Державного реєстру.

Варто передбачити у Положенні пільги з податку для фізичних осіб.

Необхідно нормативно закріпити, що звільняються від оподаткування об'єкти житлової нерухомості, які обліковуються на балансі ФОН, за винятком випадків передачі цих об'єктів у користування на оплатній основі на підставі цивільно-правових договорів – на період дії цих договорів.

Необхідно внести зміни до п. 1.2 Положення та аналогічної ст. 265.1.2.6 ПК України, з метою врахування ч. 3 ст. 372 ЦК України, згідно з якою поділ об'єкта спільної сумісної власності в натурі припиняє право спільної сумісної власності.

З метою забезпечення погашення заборгованості з податку на момент переходу прав на об'єкт житлової нерухомості пропонується зобов'язати нотаріусів і державних реєстраторів вимагати у платників квитанції про сплату заборгованості з цього податку.

Для врегулювання питань з оподаткуванням житлової нерухомості, процес переходу права власності на яку розпочався, але не завершився, пропонується встановити, що в разі набуття права власності на об'єкт житлової нерухомості на підставі цивільно-правового правочину юридична особа зобов'язана подавати декларацію з податку, починаючи з податкового періоду, в якому такий правочин було укладено, а фізична особа зобов'язана зареєструвати право власності у Державному реєстрі протягом 15 робочих днів.

Насамкінець хочемо відзначити, що, з огляду на мету цієї статті, вона має здебільшого критичний характер. У зв'язку із чим хотілося б застерегти, що насправді ми не маємо на увазі критику авторів проектів відповідних законів і рішень місцевих рад. Народна мудрість промовляє, що не помиляється тільки той, хто нічого не робить. Тим більше, коли доводиться бути першими у розробці нормативної бази, не маючи можливості «списати» формулювання у попередників. Саме тому прийняття Положення про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в м. Києві, з недоліками чи без них, є насамперед не тільки проявом політичної волі, не тільки відповідальності перед територіальною громадою у справі підтримання соціальної справедливості, але і банально дуже складною (з точки зору юриста) працею, яку не можна зневажати. Сповнені такої поваги, ми сподіваємось, що наша дружня критика спонукатиме до вдосконалення прийнятого Положення, а також на ухвалення аналогічних актів іншими місцевими радами.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Пепеляев С. Г.* Налоги: реформы и практика / С. Г. Пепеляев. – М.: Статут, 2005. – 287 с.
2. *Сотникова Л. В.* Имущественные налоги / Л. В. Сотникова. – М.: Бухгалтерский учет в целях налогообложения, 2008. – 96 с.
3. *Горлов И.* Теория финансов / И. Горлов. – Изд. 2-е. СПб.: Типографии И. Глазунова, 1845. – 272 с.
4. *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул; общ. ред. А. Н. Козырин. – М.: Статут, 2002. – 555 с.
5. *Иловайский С. И.* Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – Одесса: 1-я городская типография, 1904. – 375 с.
6. *Чалый И.* Доверительное управление средствами в системе финансирования строительства. / И. Чалый. – Х., Фактор, 2007. – 400 с.
7. *Лех В.* Сертификаты ФОН для физлиц – налогообложение дохода / В. Лех // Строительный учет. – 2-7. – № 7. – С. 21-25.

Захаров А. В. Налогообложение недвижимого имущества, отличного от земельного участка, в городе Киеве

В статье на основе анализа текста Положения о налоге на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, в г. Киеве, утвержденного Решением Киевского городского совета от 23 июня 2011 г. № 242/5629, а также соответствующих статей НК Украины, выяснены отдельные недостатки этого налога, которые могут снизить его фискальную мощность, вызвать недоразумения и судебные споры, связанные с нарушением прав плательщиков. Где это оказалось возможным, предложены редакции налогово-правовых норм, которые позволили бы избежать этих проблем.

Ключевые слова: налог на жилую недвижимость, налогообложение фондов операций с недвижимостью, налоговые обязательства лиц, проживающих в отдельном доме (квартире)

Zakharov Olexiy. Real estate taxation (except land plots) in the city of Kyiv

In the article, being based on the analysis of the Regulation on Real Estate (except land plots) Tax in the city of Kyiv, adopted by the Kyiv city council dated back to 23 June 2011 № 242/5629 and appropriate Tax code of Ukraine provisions, peculiar misregulations of the mentioned tax, which can diminish its fiscal power and cause court disputes and the payers' rights breaches, are revealed. Where it was found possible, alternative formulations were offered in order to avoid such difficulties.

Key words: residential real estate tax; real estate operation funds taxation; single house (flat) cohabitants' tax obligations