

УДК 336.226.2

Малініна Н.М.,  
аспірант<sup>2</sup>

ІНЦ «Інститут аграрної економіки» НААНУ

## ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

**Постановка проблеми.** Передумовою забезпечення ефективності податкової системи є розвиток важливої її складової – системи майнового оподаткування, яка на даний час не відзначається системністю та цілісністю. Водночас, побудова системи майнового оподаткування повинна ґрунтуватись на усвідомленні фіскальної важливості майнових податків у формуванні доходної частини місцевих бюджетів, що вимагає впорядкування їх складу, механізмів визначення та вилучення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченню зарубіжного досвіду, принципів формування системи майнового оподаткування, виявленню переваг і недоліків майнових податків, засад та механізмів їх побудови присвячені праці В. Блонської, А. Бобка, О. Василика, В. Вишневського, А. Дубоносової, А. Іванівського, Ю. Іванова, А. Крисоватого, М. Кучерявенка, І. Мазур, В. Опаріна, Л. Тарангул, В. Федосова, О. Фрадинського та інших вітчизняних науковців. Проте, питання визначення складових та засад побудови ефективної системи майнового оподаткування у контексті пошуку джерел наповнення місцевих бюджетів і досі залишаються недостатньо дослідженими, що потребує проведення подальших наукових розвідок в означеному напрямку.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є вивчення теоретико-методологічних засад формування системи майнового оподаткування в Україні та визначення напрямків вдосконалення податкових механізмів у контексті пошуку джерел наповнення місцевих бюджетів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Майнове оподаткування є важливою складовою податкових систем розвинутих країн та істотним фінансовим ресурсом бюджетів всіх рівнів, і в першу чергу місцевих бюджетів.

У науковій літературі існує три основні підходи, щодо визначення сутності майнового оподаткування. Відповідно до першого підходу, систему майнового оподаткування формує сукупність податків, що пов'язані з наявністю чи рухом майна. У такому розумінні, до складу майнових податків необхідно відносити прибуткові податки, податки на приріст капіталу і ресурсні платежі.

Інший підхід полягає у визначенні об'єктом оподаткування виключно майна (рухомого та нерухомого), незалежно від здатності забезпечувати дохід його власнику. Означений підхід, на думку А. Дубоносової, у спрощеній формі відображає суть майнового оподаткування [1, с. 147].

Окремі науковці визнають майно об'єктом оподаткування виключно тоді, коли у платника виникає податковий обов'язок, тобто у контексті закону про конкретний майновий податок [10, с. 168].

Податки на майно – це, в першу чергу, плата за право володіння, тобто їх існування обумовлюється необхідністю оподаткування власності. Виходячи з зазначеного, суб'єктами оподаткування повинні бути власники майна, але на практиці досить розповсюдженим є визначення суб'єктами податкових відносин як власників, так і користувачів.

Найпоширенішою базою оподаткування майновими податками прийнято вважати землю і об'єкти нерухомості, проте, в окремих країнах база оподаткування є більш розгалуженою, внаслідок залучення до оподаткування інших видів рухомого та нерухомого майна: транспортних засобів, обладнання та устаткування, нематеріальних активів, предметів розкоші і т.д. (таблиця 1).

Світова практика застосування майнових податків свідчить про існування двох основних способів визначення бази оподаткування. В першому випадку базою оподаткування є доходи, що отримує власник у процесі користування майном. У цьому контексті базою оподаткування виступають суми рентного доходу, і податок за своєю сутністю є додатковим податком з доходів.

В іншому випадку, база оподаткування розраховується на основі капітальної вартості за допомогою ринкових чи кадастрових методик оцінки, що визначає майнову природу податку, тобто обумовлює визнання податку на майно податком на багатство. Такий підхід сприяє підвищенню прогресивності податкової системи, оскільки ринкова оцінка вартості майна більш точно характеризує цінність об'єкту для його власника [4, с.201]. Додатково зазначимо, що визначення бази оподаткування на основі ринкової вартості застосовується у більшості західних країн, зокрема у

\* Науковий керівник: Тулуш Л. Д. – к.е.н., доцент

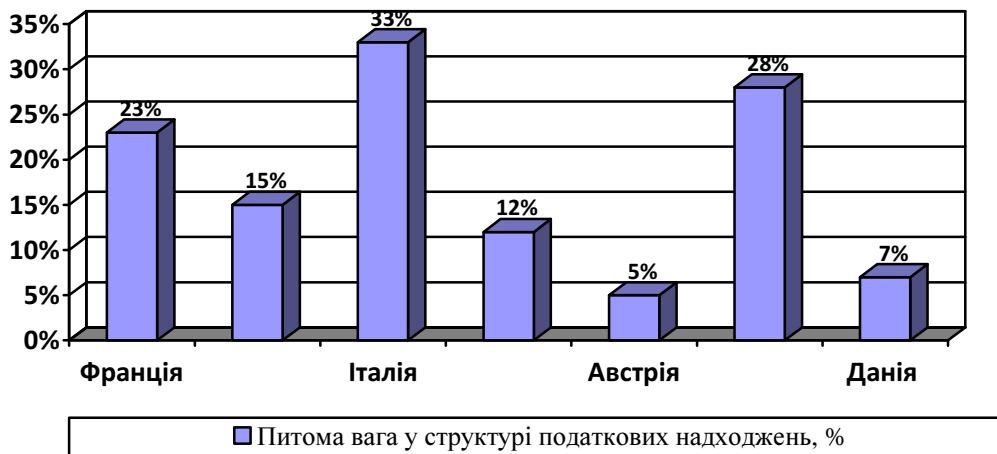
Німеччині, Франції, Великобританії, Данії, Нідерландах, Швеції та ін. Водночас, використання ринкової вартості в якості податкової бази потребує проведення періодичної переоцінки майна, здійснення якої базується на наявності реєстрів та використанні сучасних комп'ютерних технологій.

Таблиця 1

**Складові системи майнового оподаткування розвинутих країн**

Країна	Різновиди майнових податків
Австрія	Податок на майно; податок на нерухомість; земельний податок; податок на спадщину
Іспанія	Податок на нерухомість; податок на зростаючу вартість земельної ділянки; податок на механічні автотранспортні засоби
Німеччина	Майновий податок; податок на транспортні засоби; податок на спадщину; земельний податок
Франція	Податок на доходи, одержані від операцій з нерухомим майном, з цінними паперами та іншим майном; податок на власність; податок на автотранспортні засоби підприємств та компаній; земельний податок; податок на незабудовані ділянки; податок на житло
Японія	Податок на майно; податок на спадщину; податок на іригацію та поліпшення землі; податок з власників автотранспортних засобів

Ще одним важливим аспектом майнового оподаткування є спрямованість сум майнових податків. Як вже зазначалось, майнові податки, зокрема податок на нерухомість та земельний податок, які можуть застосовуватись як окремо, так і в комплексі, слугують постійним і стабільним джерелом наповнення місцевих бюджетів (рис. 1).



**Рис.1. Питома вага майнових податків у структурі податкових надходжень до місцевих бюджетів**

Необхідність віднесення майнових податків, зокрема земельного та податку на нерухомість до складу місцевих обумовлюється наступними причинами:

- означені податки є платою за місцеві громадські послуги;
- встановлення на місцевому рівні ставок земельного податку та орендної плати дозволяє об'єктивно врахувати розмір рентних доходів від використання земельних ділянок, розташованих у конкретному місті, селищі, районі.
- в умовах відсутності фінансових ресурсів на розвиток соціальної інфраструктури, майнові податки можуть слугувати вагомим джерелом доходної частини місцевих бюджетів, що сприятиме збільшенню видатків на соціальну сферу.

Особливістю податкової системи України є обмежене застосування майнових податків, які повинні доповнювати особисті прибуткові. У податковому законодавстві України «класичними» майновими податками є плата за землю та податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [5].

Оподаткування операцій по окремим видам рухомого і нерухомого майна фізичних осіб здійснюється в межах ПДФО: оподаткування доходів від надання нерухомості в оренду, операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого та нерухомого майна, об'єктів спадщини чи дарування.

Оподаткування операцій з землею та її капітальним поліпшенням, з оренди майна, з реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів для юридичних осіб здійснюється в межах податку на прибуток.

Таким чином, на відміну від розвинутих країн світу, де майнове оподаткування представлено сукупністю спеціальних податків, більшість з яких є місцевими, в Україні оподаткування майна здійснюється шляхом поєднання прибуткового і майнового оподаткування (рис. 2). При цьому, податок на нерухоме майно є єдиним місцевим майновим податком, що призводить до відсутності можливостей впливу органів місцевого самоврядування на формування доходної частини своїх бюджетів [3, с. 28].

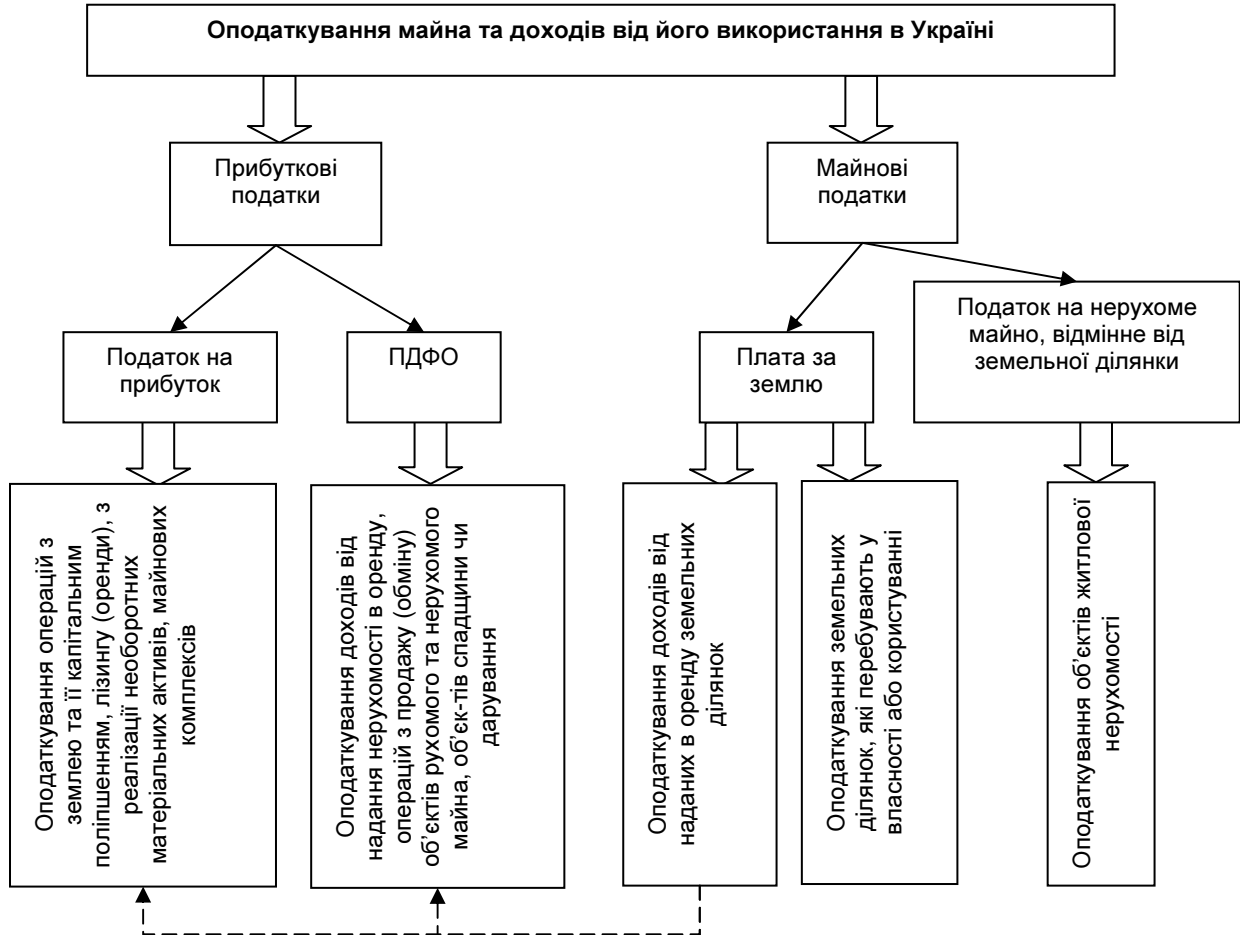


Рис. 2. Побудова системи майнового оподаткування в Україні

Податок на нерухомість є формою розподілу та перерозподілу національного доходу й використовується як додаткове джерело збалансування доходів і витрат зведеного бюджету [2, с. 128].

Базою оподаткування є площа нерухомого майна, при визначенні якої для фізичних осіб необхідно враховувати неоподаткований мінімум (для квартир – 120 м<sup>2</sup>, для житлових будинків – 250 м<sup>2</sup>) [5].

Ставки податку встановлюються сільською, селищною або міською радою від 1-2,7% розміру мінімальної заробітної плати за 1 м<sup>2</sup> в залежності від площі житлової нерухомості.

Оцінюючи механізм визначення податку на нерухомість, окремі автори відзначають його неадекватність, внаслідок відсутності прив'язки до ринкової вартості об'єкту нерухомості, що суттєво знижує фіскальну віддачу і суперечить світовій практиці [9, с. 349].

Ми підтримуємо цю позицію і вважаємо, що вдосконалення механізму означеного податку лежить у площині визначення адекватної бази його нарахування та надання можливості місцевим органам самоврядування встановлення податкових ставок та коефіцієнтів, що враховують розташування об'єкту нерухомості та якість житлової площі.

Невід'ємною складовою системи майнового оподаткування є земельний податок, роль якого поглиблюється в галузі сільського господарства. Об'єктом оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні частки (паї), що перебувають у власності. Тобто, податкове зобов'язання настає не тільки за фактом користування земельною ділянкою або земельною часткою, а в першу чергу за фактом володіння даним об'єктом, що обумовлює віднесення земельного податку до складу майнових.

Невиконання впродовж тривалого часу земельним податком принципу фіскальної достатності та відсутність джерел наповнення місцевих бюджетів, призвело до рішучих кроків з боку Уряду:

наприкінці 2011 р. була прийнята Постанова № 1185, відповідно до якої для врахування змін у рентному доході до показників нормативної грошової оцінки ріллі, проведеної станом на 1 липня 1995 р. (з урахуванням індексації), застосовується коефіцієнт 1,756 [7]. Як наслідок, з 1.01.2012 р. база оподаткування земельного податку та база розрахунку розміру орендної плати суттєво збільшились, що негативним чином відобразиться на обсязі прибутку, а відповідно і знизяться податкові надходження від платників податку на прибуток, оскільки орендна плата є складовою витрат, а земельний податок зменшує прибуток, що підлягає оподаткуванню (рис. 3).

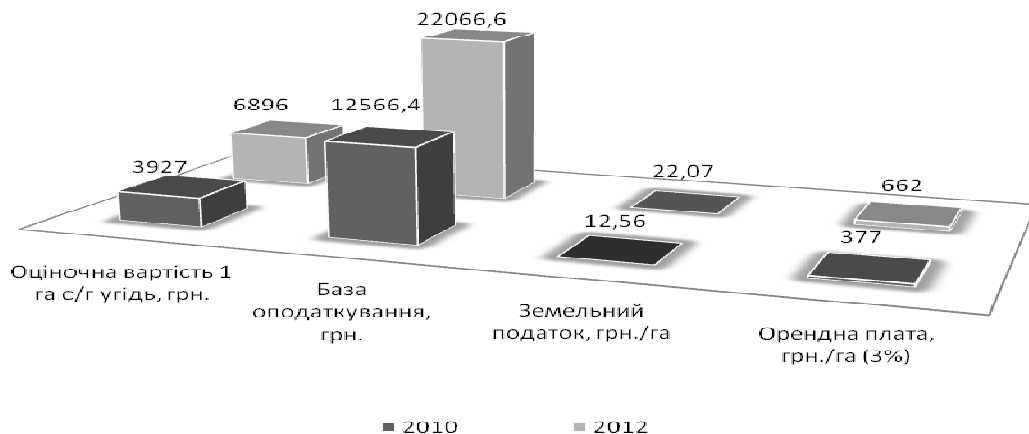


Рис. 3. Наслідки підвищення оціночної вартості сільськогосподарських угідь

Разом з цим, незмінним залишається податкове навантаження для платників фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), базою оподаткування для яких, згідно із ст. 303 Податкового кодексу України, залишається нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, проведена станом на 1 липня 1995 р. [6]. Як наслідок, ще більший розрив спостерігається у податковому навантаженні для платників, що перебувають на загальній системі оподаткування та платників ФСП. З 1.01.2012 р. з 1 га угідь необхідно сплатити 22,07 грн. земельного податку та 6,23 грн. ФСП, тобто ранжування у податковому навантаженні перевищує 3,5 разів, чим поглиблюється методологічна неузгодженість земельного податку та ФСП. Вважаємо, що бази оподаткування ФСП та земельного податку повинні бути ідентичними, а за рахунок ставок (для земельного – 0,1%, а для ФСП – 0,15%) буде досягатись дотримання методології формування комплексного податку.

Проведений у попередніх дослідженнях аналіз формування систем майнового оподаткування в зарубіжних країнах свідчить про тенденції поступового переходу від відокремленого до комплексного оподаткування землі та нерухомості [8]. Передумовою включення земельного податку до складу податку на майно є функціонування повноцінного ринку землі, що визначає можливість реальної оцінки вартості земельної ділянки. Проте в Україні на даний час ринок земель сільськогосподарського призначення досі не функціонує, що обумовлює недоцільність включення, на даному етапі, земельного податку до складу загальномайнового.

Додатково зазначимо, що комплексне оподаткування землі та нерухомості передбачає запровадження методики оцінки землі та розміщених на ній об'єктів нерухомості, сутність якої полягає у визначенні податкової вартості кожного з видів нерухомого майна, які у кінцевому підсумку сформують базу оподаткування до якої застосовуватиметься ставка загальномайнового податку. Апробація методики потребує часу та фінансових ресурсів, тому на найближчу перспективу вважаємо доцільним відокремлене функціонування земельного податку та податку на нерухомість.

Беззаперечним є факт залежності вартості земельної ділянки від наявності і складу розташованих на ній об'єктів нерухомості, і навпаки, розміщення земельної ділянки впливає на ринкову вартість нерухомого майна, тому в подальшій перспективі вбачаємо можливим використання зарубіжного досвіду комплексного оподаткування землі та нерухомості.

Одним із різновидів майнових податків, який на даний час не застосовується в Україні є податок на майно підприємств.

Головною метою оподаткування майна підприємств є створення стимулів для звільнення від надлишкового майна, що не використовується в процесі господарської діяльності, і, в свою чергу, зумовлює іммобілізацію обігового капіталу [2, с. 124]. Об'єктом оподаткування майна юридичних осіб у більшості країн світу виступають основні засоби, що знаходяться на балансі, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення [9; с. 206, с. 213]. Не є об'єктами оподаткування земельні ділянки. Ставки означеного податку є поміркованими, і не перевищують 2-3% середньорічної (Росія) чи

залишкової (Франція, Грузія) вартості майна. Перевагами даного податку є незалежність від результатів фінансово-господарської діяльності, стабільність податкової бази, мінімальні можливості щодо ухилень та забезпечення місцевих бюджетів постійним і стабільним джерелом доходів.

За умови запровадження в Україні податку на майно підприємств необхідно:

- по-перше, визначити помірні податкові ставки, зважаючи на те, що майнові податки повинні лише доповнювати прибуткові і не відзначатись конфіскаційною та дискримінаційною спрямованістю;
- по-друге, передбачити віднесення податку на майно на фінансові результати.

**Висновки з даного дослідження.** Підсумовуючи, зазначимо, що система майнового оподаткування в Україні перебуває на стадії становлення і в порівнянні з іншими країнами, кількість майнових податків є обмеженою. Водночас, майнові податки здатні забезпечити справедливий перерозподіл податкового навантаження та стимулювати фізичних та юридичних осіб більш ефективно використовувати наявне майно.

Вважаємо, що на етапі становлення системи майнового оподаткування в Україні для забезпечення виконання нею фіскальних та регулюючих завдань необхідно врахувати наступне:

- для уникнення множинного оподаткування одного і того ж об'єкту передбачити чітке розмежування механізмів прибуткового і майнового оподаткування;
- майнові податки доцільно віднести до складу місцевих, що дозволить використати в повній мірі їх податковий потенціал та посилити зв'язок між сплатою податків та зворотнім потоком суспільних послуг;

- на часі актуальним залишається питання впорядкування методики визначення бази земельних платежів, розв'язання якого потребує проведення сучасної грошової оцінки;

- при формуванні складових системи майнового оподаткування в Україні доцільно було б звернути увагу на світовий досвід оподаткування майна юридичних осіб, адаптація якого до вітчизняної фіскальної практики сприяла б оптимізації та підвищенню ефективності використання основних виробничих фондів підприємств.

Врахування наданих пропозицій при формуванні системи майнового оподаткування в Україні сприятиме справедливому перерозподілу податкового навантаження та зміцненню фінансової бази місцевих бюджетів.

Подальші дослідження будуть спрямовані на виявлення специфіки застосування майнових податків в галузі сільського господарства.

### Література

1. Дубоносова А. Г. Майно як об'єкт оподаткування / А. Г. Дубоносова // Форум права. – 2008. – № 3. – С. 146-151.
2. Блонська В.І. Майнове оподаткування як елемент податкових систем в економіках добробуту / В. І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України. –2009. – Вип. 19.4. – С. 122-129.
3. Надьон Г. О. Перспективи розвитку системи місцевого оподаткування в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду / Г. О. Надьон, М. С. Харківський // Часопис економічних реформ. – 2011. – №3. – С. 28-33.
4. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.]; за ред. І. О. Лютого. □ К. : Центр учбової літератури, 2009. □ 456 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
6. Про застосування постанови Кабінету Міністрів України від 31 жовтня 2011 року № 118. Лист Держземагентства України від 13.02.2012 р. № 1979/22/4-12 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/620>.
7. Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів. Постанова КМУ від 31.10.2011 р. № 1185 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2011-%D0%BF>.
8. Тулуш Л. Д. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах [Електронний ресурс] / Л. Д. Тулуш, Н. М. Малініна // Електронне наукове фахове видання «Соціально-економічні проблеми і держава». – 2012. – Вип. 1 (6). – С. 124-134. – Режим доступу до журн. : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12fldvrk.pdf>.
9. Фрадинський О. А. Вітчизняний та світовий досвід еволюції оподаткування нерухомого майна / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 6. – Т. 4. – С. 346-351.
10. Шуліченко Т. В. Майнові податки: теоретичні аспекти / Т. В. Шуліченко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – №3. – Т.2. – С. 166-169.