



### Список использованной литературы:

1. Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. 250 с.
2. Денисова А.М. Механізм і засоби правового впливу (теоретико-правове дослідження): дис. на здоб. наук. ступ. канд. юрид. наук зі спец. 12.00.01 «теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень». Київ, 2012. 230 с.
3. Про дорожній рух: Закон України від 30 червня 1993 року № 3353-ХІІ. Відомості Верховної Ради України, 1993. № 31. Ст. 338.
4. Про державну службу: Закон України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII. Відомості Верховної Ради, 2016. № 4. Ст. 43.
5. Про тваринний світ: Закон України від 13 грудня 2001 року № 2894-III. Відомості Верховної Ради України, 2002. № 14. Ст. 97.
6. Малейн Н.С. Современные проблемы юридической. Государство и право. 1994. № 6. С. 23–32.
7. Братко А.Г. О правовых запретах в социалистическом, обществе. Проблемы социалистического государства и права: сб. статей. М: Изд-во ИГиП АН СССР, 1977. С. 84–85.
8. Україна. Закони. Кодекс законів про працю. К.: Велес, 2006. 96 с.
9. Про запобігання корупції: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII. Відомості Верховної Ради, 2014. № 49. Ст. 2056.
10. Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы). М.: МГУ, 1981. 239 с.
11. Про санкції: Закон України від 14.08.2014 № 1644-VII. Відомості Верховної Ради, 2014. № 40. Ст. 2018.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Черная Виктория Григорьевна** – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного права и процесса Национальной академии внутренних дел

### INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

**Chernaya Viktoriya Grigoryevna** – Candidate of Law Sciences, Associate Professor, Associate Professor at the Department of Administrative Law and Process of the National Academy of Internal Affairs

demidenkov@ukr.net

УДК 347.73

## К ВОПРОСУ ВВЕДЕНИЯ ЕДИНОГО НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОЕ ИМУЩЕСТВО В УКРАИНЕ

**Александр ШИШКАНОВ,**

соискатель кафедры финансового права  
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

### АННОТАЦИЯ

В статье исследуется вопрос целесообразности введения в Украине единого налога на недвижимое имущество – земельные участки и здания, сооружения, которые на них (под ними) находятся. При проведении исследования проанализированы мнения украинских и иностранных ученых в данной сфере, изучены законодательные аспекты налогообложения недвижимости единым налогом в Украине, обзорно приведен опыт зарубежных стран применения данного налога. Сделано заключение, что на данном этапе законодательного регулирования оборота недвижимого имущества, регистрации имущественных прав на него введение единого налога на недвижимость в Украине не целесообразно.

**Ключевые слова:** налогообложение недвижимости, единый налог на недвижимое имущество, налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, плата за землю, недвижимое имущество.

### REGARDING THE ISSUE OF ADOPTION OF A SINGLE REAL ESTATE TAX IN UKRAINE

**Aleksandr SHISHKANOV,**

Applicant at the Department of Financial Law  
of Taras Shevchenko National University of Kyiv

### SUMMARY

The article examines the issue of necessity of introducing combined tax on real estate in Ukraine – land plots and buildings, structures, which are situated on or under them. The research analyzed the opinions of Ukrainian and foreign scholars in this field, studied the legislative aspects of combined real estate taxation in Ukraine, reviewed the experience of foreign countries applying this kind of tax. It is concluded that current legislative regulation of real estate turnover, registration of property rights to it, the introduction of combined real estate tax in Ukraine is not advisable.

**Key words:** taxation of real estate property, combined tax on real estate property, tax on real estate property, different from land plot, land fee, real estate property.

**Постановка проблемы.** Налогообложение недвижимого имущества является неотъемлемой частью налоговой системы каждой страны. Именно в данных налогах наиболее явно отражены такие принципы, как справедливость и платежеспособность, а простота и удобство их администрирования обуславливают их применения в самых первых государствах. В то же время, поиск оптимальной модели обложения налогом недвижимого имущества, развитие технологий учета объектов налога, развитие рынка недвижимости приводит к обоснованию отдельными учеными введения единого налога на комплекс зданий, сооружений и зе-

мельного участка, на котором они находятся.

**Состояние исследования.** Вопросы введения единого налога на недвижимость рассматривались такими украинскими учеными, как О. Коваль, И. Криницький, А. Кравчун, А. Дубоносова и другими в контексте исследований отдельных объектов налога и механизма налогообложения недвижимого имущества. Целесообразность введения единого налога на недвижимость детально проработана российскими учеными М. Гауновой, Р. Абкаровой, Е. Стегненко, А. Литвином, О. Ворожбит, Е. Химич, что связано с отдельными законодательными



инициативами в этой сфере в Российской Федерации.

**Состояние исследования.** Некоторым кажется привлекательным введение в Украине единого налога на недвижимое имущество с заменой двух налогов (на землю и недвижимость) на один единый, что повлечет упрощение администрирования. В связи с этим некоторые ученые указывают на неоспоримые, с их точки зрения, преимущества налога, другие настаивают на его несостоятельности в условиях существующего состояния рынка недвижимости и законодательства Украины. Отметим, что лишь отдельные работы содержат глубокий анализ преимуществ и недостатков такого подхода, что обуславливает необходимость дополнительного изучения вопроса.

**Цель исследования** состоит в детальном изучении целесообразности введения единого налога на недвижимое имущество в Украине с учетом комплексного анализа законодательства Украины.

#### **Изложение основного материала.**

В каждой стране модель налогообложения недвижимого имущества, как и всей налоговой системы в целом, является отображением глубины и степени развития экономических отношений, а также следствием исторических процессов становления государства и общества. Анализ опыта регулирования сферы обложения недвижимости налогом в иностранных государствах указывает на многообразие подходов при установлении объектов и базы налогообложения, плательщика налога и других обязательных элементов правового механизма налога. Кроме обложения непосредственно земельных участков и искусственно созданных объектов недвижимости – зданий, помещений, сооружений, объектов незавершенного строительства различного функционального назначения, широко практикуются налоги на операции с недвижимостью и различного рода сборы. Это налоги на наследование и дарение недвижимости, на накопленную недвижимость, на сделки с недвижимостью, на доход, полученный от таких сделок и от владения имуществом. Данные обязательные платежи носят характер подоходных налогов, в отличие от реальных налогов, которые отображают налогообложение

недвижимости в узкоспециальном понимании. Их объектами выступают непосредственно земельные участки и искусственно созданные объекты недвижимости, которые находятся на них или под ними, а возникновение налоговых обязательств обуславливается самим фактом принадлежности плательщику такого имущества, независимо от осуществления операций с ним либо получения каких-либо доходов. При этом объектами отдельных налогов могут выступать земельные участки, здания и сооружения по фактору правового титула, на котором они принадлежат плательщику налога (в собственности, в аренде), месту нахождения (в сельской или городской местности), функциональному назначению (жилая или производственная недвижимость) и др.

Довольно распространенной является модель обложения единым налогом земли и недвижимости, которая на ней находится. Данная модель применяется в таких странах как США, Швеции, Нидерланды, Канада [11]. Сведения о поступлениях от уплаты налога, как правило, свидетельствуют о его фискальной эффективности.

Именно успешный опыт применения единого налога на недвижимое имущество в отдельных странах заставляет рассматривать данный подход как более совершенную альтернативу классической модели, при которой облагаются отдельными обязательными платежами. В качестве аргументов в пользу единого налога часто приводят упрощение администрирования налога, всеобъемлемость налогообложения, стимулирование плательщика к более рациональному использованию недвижимости и другие.

О. Коваль, И. Криницкий предлагают внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс Украины, указав, что недвижимым имуществом для целей обложения налогом на недвижимое имущество является земля и постоянно размещенные на ней здания и сооружения [1; 2].

На преимущества комплексного налогообложения зданий, сооружений и земельных участков, на которых они находятся, указывают и отдельные зарубежные ученые [9; 10; 11]. В качестве преимуществ данной модели указывается упрощение администрирования

обложения недвижимости налогом, повышение эффективности и связанное с этим увеличение поступлений от уплаты налога в местные бюджеты, стимулирование собственников к созданию единых комплексов земельных участков и искусственных объектов недвижимости на них и др.

Против имплементации данного подхода в законодательство Украины выступают иные ученые. А. Дубоносова и А. Кравчун утверждают, что в целях налогообложения земельные участки и здания являются разными видами недвижимого имущества и не могут составлять единый объект налогообложения в связи с тем, что им присущи качественно разные признаки; учет данных объектов ведется разными кадастрами и реестрами [3; 4].

Считаем, что следует согласиться с мнением указанных выше ученых, которые опровергают необходимость введения единого налога на недвижимость.

Прежде всего укажем, что введение в Украине с 2015 года налога на имущество, который объединяет плату за землю, налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, и транспортный налог, является искусственным и не вызвало каких-либо положительных последствий, кроме декларативного сокращения количества налогов. Так, законодательство Украины предусматривает отдельные механизмы для каждой составляющей налога на имущество, а их администрирование осуществляется обособленно. В связи с этим налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, следует рассматривать как самостоятельный налог.

Несовершенство законодательного регулирования налога на имущество – в части налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, и платы за землю, приводит к тому, что влияние характеристик земельного участка и зданий, сооружений, которые на нем находятся, на размер соответствующих налогов является минимальным. Ведь базы налогообложения платы за землю и налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, не учитывают рыночную стоимость объектов недвижимости. Так, базой платы за землю является нормативная денежная оценка земельного участка, а налога на недвижимое иму-



шество – общая площадь жилой и нежилой недвижимости.

Не поддается сомнению тот факт, что рыночная стоимость здания зависит от земельного участка, на котором оно находится, а именно как от природных характеристик – площади, рельефа, плодородия грунта, местонахождения (соседство с рекреационными зонами, водоемами, лесами), наличия на участке или рядом с ним инженерных сетей энерго-, газо-, водоснабжения и др., так и от юридических характеристик – целевого назначения, состава угодий, наличия ограничений относительно использования и имущественных прав третьих лиц на участок. И наоборот – наличие на земельном участке зданий и сооружений может повысить либо снизить его рыночную стоимость.

Однако если даже предположить законодательное введение в качестве базы налогообложения стоимости земельных участков и недвижимого имущества, отличного от земельного участка, введения единого налога на недвижимость все равно является нецелесообразным, по крайней мере в условиях существующего регулирования оборота, учета, регистрации имущественных на недвижимость и их обременений. Так, земельные участки, с одной стороны, и здания, сооружения, с другой стороны, являются разными объектами как по природно-физическим характеристикам, так и по правовой сути. Земля как ключевая составляющая экосистемы и территориально-пространственный базис жизнедеятельности человека является природным невозполняемым ресурсом с ограниченным количеством. В то время как здания и сооружения являются всегда искусственно созданными капитальными объектами, и такими их определяют нормы ст. 14 Налогового кодекса Украины [5]. Создание (формирование) земельного участка и объекта недвижимости, отличного от земли, как объектов гражданских прав и объектов налогообложения, осуществляется по разным процедурам и отображается в разных реестрах. Порядок создания зданий, сооружений урегулировано нормами законодательства Украины о градостроении и архитектуре; формирование же земельных участков проводится по земельному законодательству путем осуществления мер по землеу-

стройству, с последующим присвоением участку кадастрового номера. Даже введение в Украине с 01.01.2013 г. Государственного реестра имущественных прав на недвижимое имущество и их обременений, который объединяет информацию о правах как на земельные участки, так и на здания, сооружения, помещения не создает условий для единого налогообложения недвижимого имущества в комплексе. Ведь учет земельных участков параллельно осуществляется в Государственном земельном кадастре, который является первоисточником информации о месте нахождения, границах, площади, целевом назначении, составе угодий, боните и иных данных относительно земельных участков, кроме имущественных прав. Важно, что порядок ведения указанных выше реестра и кадастра не предусматривают обязательное внесение данных о зданиях и сооружениях, которые находятся на соответствующих земельных участках; и аналогично – в сведениях о зданиях и сооружениях, как правило, не указывается на каких именно земельных участках они находятся. Государственные регистраторы имеют право вносить отдельные указанные данные в реестр в раздел об описании объекта недвижимости, но это не является обязательным. То есть структура записей об имущественных правах на недвижимое имущество в реестре предусматривает их учет отдельно по каждому объекту недвижимости, без детализации взаимного размещения земельных участков, и зданий, сооружений на них. Соответственно, и информация об изменениях в характеристиках объектов недвижимости, а также об их разделе или объединении, с образованием новых объектов недвижимости, осуществляется отдельно по каждому объекту – относительно земельного участка независимо от зданий и сооружений на нем, и относительно зданий и сооружений независимо от земельного участка, на котором они расположены.

Для иллюстрации несостоятельности единого налогообложения недвижимости можно привести пример объединения зданий и сооружений и земельного участка, на котором оно находится, в один объект имущественных прав, с точки зрения гражданского права. Вряд ли реализация такого подхода будет способствовать более про-

стому, удобному обороту такого комплексного объекта недвижимости.

Р. Абакарова в результате исследований возможности введения единого налога на недвижимость в Российской Федерации, делает вывод о преувеличении достижений иных государств в едином обложении недвижимости, как и об упрощении администрировании данного налога. В обоснование указывает на сформировавшийся механизм отдельного налогообложения недвижимости, а также на негативный налоговый эксперимент, проведенный в 1997 – 2005 гг. в городах Новгород и Тверь [12].

Однако в гражданско-правовых отношениях в Украине созданы определенные предусловия для объединения правового режима земельных участков и зданий, сооружений на них. При этом приоритетное значение имеют имущественные права на здания и сооружения, а земельным участкам, на которых они находятся, отведена второстепенная, обслуживающая функция. В связи с этим нахождение здания, сооружения в собственности лица влечет за собой возникновение прав на земельный участок, на котором они находятся, с необходимостью оформить такие права в установленном законом порядке.

Так, согласно ч. 1 ст. 277 Гражданского кодекса Украины к лицу, которое приобрело право собственности на жилой дом (кроме многоквартирного), здание или сооружение, переходит право собственности, право пользования на земельный участок, на котором они размещены, без изменения его целевого назначения в объеме и на условиях, установленных для предыдущего землевладельца (землепользователя) [6].

Аналогичную норму содержит и ст. 120 Земельного кодекса Украины [7].

С целью реализации указанных выше законодательных положений, в ч. 6 ст. 120 Земельного кодекса Украины установлено, что размер и кадастровый номер земельного участка, право на который переходит в связи с приобретением права собственности на жилой дом, здание или сооружение, являются существенными условиями договора, который предусматривает переход права собственности на данные объекты (кроме некоторых объектов).

Практика применения законодательства судами Украины также пре-



имущественно следует принципу, по которому земельный участок следует за зданием, сооружением в случае их отчуждения.

Так, в Постановлении Верховного Суда Украины от 12.10.2016 г. в деле №6-2225цс16 дается ссылка на общий принцип целостности объекта недвижимости с земельным участком, на котором этот объект расположен, согласно которому определение правового режима земельного участка находится в прямой зависимости от права собственности на здание и сооружение и предусматривается механизм раздельного правового регулирования нормами гражданского законодательства имущества и имущественных отношений [8].

Указанные нормы гражданского-правового и земельного законодательства являются оправданными, так как нацелены на полное гарантирование права собственника свободно владеть, пользоваться и распоряжаться зданиями, сооружениями и их частями, что одновременно включает в себя и пользование землей, на которой они находятся. Однако для целей налогообложения это отдельные объекты, с отдельными налоговыми механизмами.

**Выводы.** Введение в Украине единого налога на недвижимое имущество является нецелесообразным по ряду причин. Во-первых, действующее законодательство устанавливает: а) разные процедуры создания земельных участков и иных объектов недвижимости как объектов прав и налога в результате первичного создания (формирования), раздела, объединения, реконструкции и др.; б) разный порядок учета и регистрации как объектов, так и имущественных прав на них. Во-вторых, единый налог на недвижимость может быть реализован только при условии установления стоимости объекта в качестве базы налогообложения. Это предусматривает разработку и внедрение методов массовой оценки недвижимости. В-третьих, сложившееся в Украине состояние

рынка недвижимости отличается неравномерностью, неразвитостью и неорганизованностью, что будет отрицательно влиять на оценку объектов недвижимости для целей налогообложения, в случае ее введения как базы. В частности, характерной чертой является большое количество зданий, сооружений в частной собственности, которые расположены на несформированных земельных участках государственной и коммунальной собственности. В-четвертых, следствием введения единого налога будет не упрощение администрирования, а наоборот – его усложнение, что объясняется большим многообразием объектов недвижимого имущества, отличного от земли – здания, сооружения, помещения, квартиры. Налогообложение каждой ситуации совпадения или несовпадения различных имущественных прав на землю и другую недвижимость, с учетом различных видов объектов, должно быть четко и однозначно урегулировано налоговым законом.

#### Список использованной литературы:

1. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2001. 20 с.
2. Коваль О. О. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. З., 2014. С. 191.
3. Кравчун А. С. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні. Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». 2012. № 2 (9). С. 248–257.
4. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2009. 217 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.10 №2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>.
6. Цивільний кодекс України №435-IV від 16.01.03. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
7. Земельний кодекс України №2768-III від 25.10.01. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
8. Постанова Верховного Суду України від 12.10.16 у справі № 6-2225цс16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/62058395>.
9. Литвин А. А., Ворожбит О. Ю., Химич Е. А. Введение налога на недвижимое имущество физических лиц во Владивостокском городском округе. Фундаментальные исследования. 2014. № 9 (часть 4). С. 813–817.
10. Стегниенко Е. С. Актуальность введения единого налога на недвижимое имущество в Российской Федерации. Сборник статей по матер. международ. научн. конгресса «Интерэкспо Гео-Сибирь». ФГБОУВО «Сибирский государственный университет геосистем и технологий», 2017. С. 173–177.
11. Гаунова М. Р. Проблемы и перспективы введения в России единого налога на землю и недвижимость. Вестник Академии экономической безопасности МВД России. 2009. № 3. С. 96–99.
12. Абакарова Р. Ш. Введение налога на недвижимость как способ повышения эффективности налоговой системы в части имущественного налогообложения. Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2015. № 7 (241). С. 46–51.

#### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Шижканов Александр Анатольевич** – соискатель кафедры финансового права Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

#### INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

**Shishkanov Aleksandr Anatolyevich** – Applicant at the Department of Financial Law of Taras Shevchenko National University of Kyiv

*Oleksandr.shyshkanov@gmail.com*