

Сагайдак В. В.,

здобувач кафедри адміністративного та митного права
Університету митної справи та фінансів

НЕРУХОМІСТЬ ЯК СПЕЦИФІЧНИЙ ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Досліджено правову природу нерухомості як об'єкта оподаткування. Проаналізовано підходи до визначення змістовного наповнення таких понять як «нерухомість» та «нерухоме майно». Дефініції відповідних понять було розглянуто крізь призму історичної ретроспективи (проаналізовано генезу підходів до їх детермінації).

На підставі аналізу різних, сформованих під час розвитку правової науки підходів, автор не лише характеризує зміст окреслених понять, а й співвідносить їх. Для того, щоб виявити та охарактеризувати специфіку нерухомого майна в контексті його оподаткування, в порівнянні з іншими об'єктами оподаткування, автор приділяє уваги існуючим протягом різних періодів розвитку України нормативно-правовим актам, які повністю чи частково регулювали відповідні правовідносини. В межах дослідження таких джерел автор першочергово звертається до існуючих у законодавстві визначень понять «нерухомості» та «нерухомого майна».

На підставі вивчення законодавства та існуючих в юридичній науці підходів автор дійшов висновку щодо необхідності поділу нерухомості, як об'єкту оподаткування відповідним податком на дві категорії: будівлі та земельні ділянки. Необхідність такого розподілу автор доводить на підставі того, що ці об'єкти мають різну правову природу та відмінний один від одного порядок обліку. Тож використання єдиного підходу щодо оподаткування будівель та земельних ділянок автор вважає ірраціональним. До того ж така усталеність може зашкодити правам та інтересам як держави, так і платника податку.

У межах наукової роботи автором приділено увагу виокремлення спільних для нерухомого майна ознак, необхідних для накладення на нього податку на нерухоме майно. До таких ознак автор на підставі вивчення чинних законодавчих актів відніс стабільність існування майна, постійність його місцезнаходження, візуальну очевидність, державну реєстрацію. Наголошується на високій цінності нерухомого майна, як об'єкту оподаткування. Також встановлено, що з точки зору оподаткування та виникнення податкових правовідносин про існування нерухомого майна слід вести мову тільки з моменту його державної реєстрації.

Ключові слова: об'єкт оподаткування, оподаткування нерухомості, нерухоме майно, реєстр речових прав на нерухоме майно, земельна ділянка, будівля.

Постановка проблеми. Оподаткування майна завжди займало важливе місце в податковій системі. При цьому принципово важливим є забезпечення послідовного визначення об'єктів відповідних об'єктів оподаткування, встановлення кола їхніх іманентних рис. Самі поняття «нерухомість» та «нерухоме майно» зазнавали перманентних трансформацій, що підтверджується генезою їхніх дефініційних визначень. Дослідження розвитку відповідних категорій крізь призму історичної ретроспективи має неабияке значення.

Проблематика пов'язана з дослідженням нерухомого майна як специфічного об'єкта оподаткування на сьогоднішній день є недостатньо розробленою. Потрібно зауважити, що відповідна проблематика досліджувалася у працях таких вчених, як І.М. Бондаренко, А.С. Дубоносова, С.А. Міт'яй, Д.А. Смирнов та інші.

Мета дослідження – визначити основні риси, які властиві нерухомості як об'єкту оподаткування, дослідити проблематику, пов'язану з обліком об'єктів нерухомості крізь призму його податково-правового значення, проаналізувати особливості розвитку підходів до розуміння поняття «нерухоме майно» крізь призму історичної ретроспективи.

Вклад основного матеріалу дослідження. Аналізуючи оподаткування нерухомості потрібно визначити характерні риси, що притаманні цьому різновиду майна. Характеризуючи нерухомість як один з унікальних об'єктів оподаткування І.М. Бондаренко виокремлює такі її властивості: візуальна наочність, постійність місцезнаходження, тривалість існування, державна реєстрація [1, с. 173]. Інші вчені вказують на наявність фізичних ознак нерухомості (тісний зв'язок із землею та неможливість переміщення без заподіяння шкоди його призначенню) та соціально-економічних ознак [2, с. 190; 3]. А.С. Дубоносова стверджує, що для правового регулювання нерухомості характерно поєднання приватноправового та публічно-правового методів регулювання [4, с. 150–151].

С.А. Міт'яй переконливо доводить можливість легко визначити власника нерухомого майна за притаманними цьому різновиду майна характеристиками, а також візуалізувати та встановити базу оподаткування. Вчений пише: «на цій основі відповідний податок на нерухомість не викривляє економічну поведінку суб'єктів, є найбільш нейтральним та справедливим у порівнянні з іншими обов'язковими платежами, зводить до мінімуму випадки ухилення від їх сплати» [5, с. 111]. На практиці досягається це застосуванням специфічних механізмів реєстрації об'єктів нерухомості та їх подальшого обліку у спеціально створених реєстрах та кадастрах.

З метою належного обліку всіх об'єктів нерухомості в Україні діє Державний реєстр речових прав на нерухоме майно. Фактично це єдина державна інформаційна система, що забезпечує обробку, збереження та надання відомостей про зареєстровані речові права на нерухоме майно та їх обтяження, про об'єкти та суб'єкти таких прав. Порядок функціонування та ведення цієї інформаційної системи регламентовано Законом України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень». Державною реєстрацією речових прав на нерухоме майно є офіційне визнання і підтвердження державою фактів набуття, зміни або припинення речових прав на нерухоме майно, обтяжень таких прав шляхом внесення відповідних відомостей до Державного реєстру речових прав

на нерухоме майно [6]. Відомості реєстру є підставою для визнання факту виникнення відповідного об'єкта оподаткування (нерухомого майна) у того або іншого платника.

Визначення термінів «нерухомість», «нерухоме майно» можна знайти у різних нормативних актах. Для повноти нашого дисертаційного дослідження вбачається дослідити генезу нормативного закріплення цих термінів, вказати відповідні нормативні акти та охарактеризувати повноту відображення характерних рис нерухомості.

У 90-х роках 20 століття значна частина суспільних відносин в Україні регулювалась нормативними актами Кабінету Міністрів України та Президента України. Так, відповідно до Указу Президента України «Про сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу нерухомого майна та з послуг, що надаються підприємствами, установами і організаціями – операторами мобільного зв'язку» [7] під терміном «нерухоме майно» визнавались жилий будинок або його частина, квартира, садовий будинок, дача, гараж, інша постійно розташована будівля, а також інший об'єкт, що підпадає під визначення першої групи основних фондів згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [8]. У такому підході законодавця до визначення терміну «нерухоме майно» вбачається акцент на врегулювання відносин зі сплати податку на прибуток підприємств, а не на врегулюванні нерухомого майна як об'єкта оподаткування майновими податками. Це і не дивно, адже у той час в Україні не було майнових податків окрім плати за землю.

Зовсім по-іншому було врегульовано термін «нерухоме майно» в Указі Президента України «Про державну реєстрацію прав на нерухоме майно». Відповідно до цього нормативного акту до нерухомого майна відносились земельні ділянки та все, що розташоване на них і тісно пов'язане з ними, тобто об'єкти, переміщення яких без непропорційної шкоди їх призначенню неможливе, в тому числі будівлі, приміщення і квартири, розташовані в них, а також споруди, підприємства або їх структурні підрозділи як цілісні майнові комплекси. Також цим Указом до нерухомого майна відносились повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти та робилась ремарка, що до нерухомого майна може бути віднесене й інше майно відповідно до закону [9]. Аналогічне до цього, але без відсилки до іншого законодавства, визначення нерухомого майна містилось в Указі Президента України «Про іпотеку», який теж було прийнято у 1999 році [10].

Інший підхід до нормативного регулювання терміну «нерухоме майно» застосовуватися в Україні Міністерством Юстиції. Так, відповідно до Наказу Міністерства Юстиції України «Про внесення змін і доповнень до нормативно-правових актів Міністерства та про затвердження Положення про Єдиний реєстр заборон відчуження об'єктів нерухомого майна» до нерухомого майна відносились земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, у тому числі об'єкти незавершеного будівництва, які невід'ємно пов'язані з нею, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. Як і в попередніх випадках, правовий режим нерухомого майна поширювався на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти тощо [11].

Схоже на попереднє визначення нерухомого майна було закріплено у 2003 році Законом України «Про іпотеку» [12]. Цей закон досі діє, отже наведене визначення нерухомого

майна в законодавстві, що регулює іпотечні відносини, можна застосовувати і зараз. Аналогічний підхід із можливістю поширення режиму нерухомого майна на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації, застосовувався Фондом державного майна раніше [13] і застосовується з певними видозмінами зараз [14], а також він відображений у чинному цивільному законодавстві [15].

Окремі органи місцевого самоврядування при визначенні складу об'єктів, які відносяться до нерухомості, звертаються до характеристики інженерних особливостей побудови цих об'єктів. Наприклад, міська рада м. Чернівці у Правилах використання та забудови території міста Чернівців наводить таке визначення нерухомості: «земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення (в т. ч. будинки, інші капітальні споруди, які мають фундаменти)» [16]. У якості характерної риси нерухомості визначається наявність у будівлі фундаменту, що не зустрічається в будь-якому іншому нормативному акті.

Один із найбільш виважених підходів до визначення терміну «нерухоме майно» міститься у законодавстві, що регулює процедури оцінки нерухомості. Відповідно до Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», який є обов'язковим для застосування під час проведення оцінки майна та майнових прав (далі – майно) суб'єктами оціночної діяльності, а також особами, які відповідно до законодавства здійснюють рецензування звітів про оцінку майна, під терміном «нерухоме майно» розуміється «земельна ділянка без поліпшень або земельна ділянка з поліпшеннями, які з нею нерозривно пов'язані, будівлі, споруди, їх частини, а також інше майно, що згідно із законодавством належить до нерухомого майна» [17].

Тісний зв'язок із правилами визначення основних засобів спостерігається при наданні визначення «нерухомого майна» законодавчими актами, якими регулюється порядок наповнення дохідних частин позабюджетних цільових фондів. Зокрема, це стосується сплати збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. Відповідно до Закону України Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування нерухомим майном визнається житловий будинок або його частина, квартира, садовий будинок, дача, гараж, інша постійно розташована будівля, а також інший об'єкт, що підпадає під визначення групи 3 основних засобів та інших необоротних активів згідно з Податковим кодексом України [18]. Тотожне визначення закріплено у Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, затвердженим Кабінетом Міністрів України [19].

Варто підкреслити, що до 2003 року законодавець не робив спроби диференціювати види нерухомого майна. При закріпленні своїх визначень і Президент України, і Кабінет Міністрів України перелічували об'єкти нерухомості без їх поділу на земельні ділянки та інші об'єкти нерухомості, що фактично ставило між цими ними знак рівності. Більше того, допускалось ототожнення значимості земельних ділянок, будівель та окремих різновидів об'єктів, що можна переміщувати (судна, космічні апарати тощо).

Перші спроби виділення окремих груп нерухомості можна побачити у тексті Закону України «Про податок з доходів

фізичних осіб». Відповідно до цього нормативного акту нерухоме майно пропонується поділяти на: 1) об'єкти майна, які розташовуються на землі і не можуть бути переміщені в інше місце без втрати їх якісних або функціональних характеристик (властивостей); 2) землю.

Нерухомість, відмінну від землі, пропонувалося поділяти на дві підгрупи. До першої входили будівлі (приміщення, пристосовані для постійного або тимчасового перебування в них людей, а також об'єкти власності, функціонально пов'язані з такими приміщеннями), а до другої – споруди (об'єкти нерухомості, відмінні від будівель). У свою чергу будівлі поділялися на будинки (включаючи готелі, мотелі, кемпінги та інші подібні об'єкти туристичної інфраструктури), квартири, кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах, індивідуальні гаражі або місця на гаражних стоянках чи в гаражних кооперативах, дачні будинки та інші об'єкти дачної (садової) інфраструктури, відмінні від землі [20].

У цьому випадку йдеться не про розуміння майна як об'єкта оподаткування, а як інших відносин – відносин страхування. Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, своїм розпорядженням визначила, що до нерухомого майна відносяться земельні ділянки, що належать на праві власності, будівлі, споруди, які розташовуються на земельній ділянці та щодо яких страховиком здійснено державну реєстрацію прав власності на таке нерухоме майно [21]. Тобто основним критерієм визначається факт державної реєстрації нерухомого майна у встановленому для такого різновиду майна порядку.

Д.А. Смирнов переконаний у доцільності розмежування нерухомості та нерухомого майна. Перше поняття включає в себе як об'єкти, створені людиною, так і земельні ділянки, на яких вони розташовані, тоді як нерухоме майно охоплює тільки об'єкти, які є наслідками трудової діяльності людини [22; 23, с. 1206].

Висновки. Отже, нерухомість як специфічний об'єкт оподаткування характеризується за посередництвом наступних ознак: а) державна реєстрація; б) сталість місця розташування; в) візуальна очевидність; г) продовжений період існування.

З метою оподаткування нерухоме майно можна умовно підрозділити на: а) будівлі (споруди); б) земельні ділянки. Сама ж нерухомість є особливим видом об'єктів оподаткування, що формує самостійну частину доходів відповідних бюджетів.

Література:

- Бондаренко І.М. Міркування щодо необхідності існування податку на нерухомість у системі оподаткування України. Від громадянського суспільства – до правової держави: Тези III міжнар. наук.-практ. конференції (24.04.2008 р.). Харків : ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2008. С. 173–175.
- Бабкин С.А. Основные начала организации оборота недвижимости. Москва : Центр ЮрИнформ, 2001. 190 с.
- Козырь О.М. Недвижимость в новом Гражданском кодексе России. Гражданский кодекс России. Проблемы. Теория. Практика: Сб. ст. / Под ред. А.Л. Маковского. Москва : МЦФР, 1998. С. 271–297.
- Дубоносова А.С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. С. 150–151.
- Мітйай С.А. Система оподаткування нерухомості України: сучасний стан та перспективи реформування. *Вісник економіки, транспорту і промисловості*. 2011. № 31. С. 111–116.
- Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 01.07.2004 р. № 1952-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 51. Ст. 553.
- Про сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу нерухомого майна та з послуг, що надаються підприємствами, установами і організаціями-операторами мобільного зв'язку: Указ Президента України від 23.02.1999 р. № 189/99. *Офіційний вісник України*. 1999. № 8. Ст. 277.
- Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28.
- Про державну реєстрацію прав на нерухоме майно: Указ Президента України від 16.06.1999 № 666/99. *Офіційний вісник України*. 1999. № 24. Ст. 1101.
- Про іпотеку: Указ Президента України від 14.06.1999 № 641/99. *Офіційний вісник України*. 1999. № 24. Ст. 1098.
- Про внесення змін і доповнень до нормативно-правових актів Міністерства та про затвердження Положення про Єдиний реєстр заборон відчуження об'єктів нерухомого майна: Наказ Міністерства Юстиції України від 09.06.99 № 31/5. *Офіційний вісник України*. 1999. № 24. Ст. 1127.
- Про іпотеку: Закон України від 05.06.2003 № 898-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 38. Ст. 313.
- Щодо організаційних заходів на виконання постанови КМУ від 23.02.2005 № 142 та доручення КМУ від 23.05.2005 № 50084/5/1-05. Лист Фонду державного майна від 13.06.2005 р. № 10-15-8405. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v8405224-05>.
- Щодо організаційних заходів на виконання постанов КМУ від 30.11.2005 № 1121 та 14.04.2004 № 467 (із змінами): Лист Фонду державного майна від 11.05.2006 р. № 10-15-6871. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v6871224-06>.
- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. Ст. 356.
- Про затвердження Правил використання та забудови території міста Чернівців : Рішення міської Ради м. Чернівці від 07.07.2005. № 763. URL: <http://chernivtsy.eu/portal/1128>.
- Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440. *Офіційний вісник України*. 2003. № 37. Ст. 1995.
- Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 26.06.1997 N 400/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 37. Ст. 237.
- Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій: Наказ Кабінету Міністрів України від 03.11.1998 р. № 1740. *Все про бухгалтерський облік*. 2008. № 109.
- Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 37. Ст. 308.
- Про затвердження Положення про обов'язкові критерії та нормативи достатності, диверсифікованості та якості активів страховика та визнання такими, що втратили чинність, деяких нормативно-правових актів Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України: Розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 23.02.2016 р. № 396. *Офіційний вісник України*. 2016. № 27. Ст. 1093.
- Смирнов Д.А. Теория и методология имущественного налогообложения: автореф. дисс. на соискание уч. степени докт. экон. наук. Москва, 2010. 45 с.
- Шкільова Н.В. До питання про місце податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в податковій системі: порівняльно-правовий аспект. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2013. № 1 (39). С. 119–122.

Sahaidak V. Real estate as a specific object of taxation

Summary. The legal nature of real estate as a subject of taxation was investigated. Approaches to determining the meaningful content of such concepts as “real estate” and “real estate” were analyzed. The definitions of the relevant concepts were examined through the prism of historical retrospective (the genesis of approaches to their determination was analyzed).

On the basis of analysis of different, formed during development of legal science of approaches, an author not only characterizes maintenance of the outlined concepts but also correlates them. In an order to educate and describe the specific of the real estate in the context of its taxation, as compared to other there is об'єктами taxation, an author spares attention existing during the different periods of development of Ukraine to the normative legal acts that regulated corresponding legal relationships fully or partly. Within the limits of research of such sources an author nearer calls to the existing in some legislation decisions of concepts to the real “estate” and “real estate”.

On the basis of study of legislation and existing in legal science approaches an author came to the conclusion in relation to the necessity of division of the real estate, as to the object

of taxation a corresponding tax on two categories: building and lot lands. The necessity of such distribution an author leads to on the basis of from that these objects have different legal nature and excellent one from other order of account. Therefore the use of only approach in relation to taxation of building and lot lands an author considers irrational. Besides such stability can harm to the rights and interests of both the state and taxpayer.

At the same time within the limits of the advanced study paid attention an author extraction of general for the real estate features necessary for imposition on him of tax property. To the nevertheless signs an author on the basis of study of operating legislative acts took stability of existence майна constancy of his location, visual evidence, state registration. It is marked on the high value of the real estate, as to the object of taxation. It is also set that from the point of view of taxation and origin of tax legal relationships about existence of the real estate it follows to conduct speech only from the moment of its state registration.

Key words: object of taxation, real estate taxation, real estate, register of real estate rights, land, building.