

**І.О. Бухгіярова,**  
здобувач Київського міжнародного університету

## **ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА, ВІДМІННОГО ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ В УКРАЇНІ: ЗАКОНОМІРНОСТІ РОЗВИТКУ**

*У статті аналізується історичний розвиток оподаткування житлової нерухомості для удосконалення правового механізму оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки.*

**Ключові слова:** житлова нерухомість, податок на майно, відмінне від земельної ділянки.

*В статье анализируется историческое развитие налогообложения жилой недвижимости для усовершенствования правового механизма налогообложения недвижимого имущества, отличного от земельного участка.*

**Ключевые слова:** жилая недвижимость, налог на имущество, отличное от земельного участка.

*Paper analyzes the historical development of residential property tax for the improvement of legal mechanism of taxation of real estate, other than land.*

**Keywords:** residential real estate, property tax, other than land

Податковий кодекс України (надалі – ПКУ) ввів ряд принципово нових податків і зборів, серед яких особливу увагу привертає до себе податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (пп. 10.1.1. п. 10.1. ст. 10 ПКУ) [1]. Недостатня правова регламентація зазначеного податку викликає багато питань на практиці, які загострюються через відсутність наукових розробок у цьому напрямі. Слід зазначити, що оподаткування нерухомого майна досліджувалось багатьма вченими, проте їх інтереси в основному були спрямовані або на розкриття сутності оподаткування землі як об'єкта нерухомості (В.В. Горлачук, Ю.Н. Гавриленко, Ю.В. Калиніченко, Д.С. Кузнецова, С.В. Мірчук, Р.В. Тарновська, Л.П. Шаповал та ін.), або на загальні аспекти оподаткування майна (Ю.І. Андріяш, В.І. Андруняк-Шпілер, Н.М. Бобох, В.І. Блонська, Е.В. Кадебська, С.І. Лекарь, І.М. Мазур, Т.Г. Молодченко, С.Д. Шаталов та ін.), або на діяльність місцевих рад у сфері оподаткування (Н.А. Богуславська, А.Ю. Бережна, Б.В. Башуцький, Н.В. Вишневська, О.М. Ніколаєва, В.В. Письменний, Н.Г. Фатюха, І.С. Хуторянська, Н.Д. Чала, М.М. Черновська, І.О. Цимбалюк та ін.), а питанням розвитку інституту оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, не приділялося достатньої уваги. Саме тому дослідження генезису вищевказаного податку набуває особливої актуальності.

Насамперед, необхідно визначити, що належить до об'єкта оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Згідно з пп. 265.2.1 п. 265.2 ст. 265 ПКУ об'єктом оподаткування цього податку є об'єкт житлової нерухомості. Поняття зазначеного об'єкта розкривається у пп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 ПКУ – це будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки. Отже, метою нашої роботи є аналіз генези оподаткування житлових будівель та формування крізь призму історичного досвіду закономірностей у розвитку податку на об'єкти житлової нерухомості, які можуть бути враховані на сучасному етапі для удосконалення правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Першим податком на житлові будівлі можна назвати данини з диму, згадка про які зустрічається ще в IX сторіччі, коли слов'янські племена проживали у лісах, в землянках, і лише дим вказував на існування житла [2, с. 123]. В.Д. Гончаренко [3, с. 217] пише, що ще поляни платили хазарам “від диму по мечу”. З часом подимне стало даниною “сь очага, сь огня, сь избы, сь двора” [4, с. 182]. Отже, данини з

диму були платежами на будівлі, в яких було облаштоване місце, де розводили вогонь (піч, вогнище), а згодом – окрема будівля однієї сім'ї. Г.В. Вернадський зазначає [5, с. 119], що з часом рало стало стягуватися лише у сільськогосподарських районах (із землеробського знаряддя), а дим – у несільськогосподарських (з кожного дому), а В.Л. Жадько [6, с. 107] зазначає, що подимне існувало до початку XVIII сторіччя, яким оподатковувалися житлові будівлі кріпаків, де топили “по білому”. Цей податок існував як місцевий платіж, що встановлювався кожним поміщиком в особливому порядку.

1 січня 1863 року на території Російської імперії було введено податок на нерухоме майно в містах – спочатку на підставі тимчасових Правил про справляння податку з нерухомого майна в містах, посадах і містечках на 1863 рік [7], потім на 1864 рік [8] та на 1865 рік [9], а 4 жовтня 1866 року набуло чинності Положення про податок з нерухомого майна в містах, посадах і містечках [10], згідно з яким податок на міське нерухоме майно став стягуватися постійно. Об'єктами оподаткування цим податком були: житло з дворами та будівлями, що належали до нього, фабрики, заводи, будівлі різного роду, складські місця, городи, оранжереї, сади, земельні ділянки тощо, тобто житлові і нежитлові будівлі та земельні ділянки (що знаходилися під забудовами і незабудовані). Від оподаткування звільнялися будівлі, що належали державі, земству, духовним, благодійницьким та вченим спільнотам, а також малоцінні будівлі, податок на які складав менше 25 копійок. Податок був репартиційним, тобто сума податку визначалася на губернію залежно від кількості населення, суми міських доходів, розвитку промисловості, а потім особливою розкладною комісією, члени якої вибиралися власниками нерухомого майна, розкладалася на цих власників [11, с. 30]. Як зазначає С.В. Орлик [12, с. 110], основними недоліками податку на нерухоме майно було, по-перше, те, що при загальній розкладці не враховувалася кількість та особливості об'єктів оподаткування, а планово визначалася сума податку залежно від губернії, а по-друге, недосконалість визначення вартості об'єктів оподаткування. Вартість об'єктів оподаткування розраховувалася міською управою або спеціальною комісією за власною оцінювальною системою [13, с. 318]. Сплачувався податок щорічно до 1 жовтня. Його невнесення вважалося недоїмкою і стягувалося з накладенням пені по 1 % в місяць [14, с. 316]. У такому вигляді податок на нерухоме майно в містах існував до 1910 року.

Крім зазначеного податку, з 1 січня 1894 року Законом від 14 травня 1893 року в містах вводився квартирний податок [15]. Об'єктом оподаткування слугувала плата за найм квартири, платниками були всі російські та іноземні громадяни, які винаймали приміщення для житла в містах (села під оподаткування не підпадали). Для цього всі міста країни було розділено на 5 класів залежно від розміру плати за найм квартири у цьому місті, встановлено податковий мінімум (якщо розмір плати її не перевищував, то податок не сплачувався взагалі) та порозрядно, з прогресивним збільшенням, визначалися ставки вищевказаного податку. Від сплати цього податку звільнялися: християнське духовенство, дипломатичні представництва, приміщення, що використовувалися для торгівлі, народної освіти, благодійництва, палаци членів Імператорського Дому, дома архієреїв, казарми, житло при фабриках тощо [14, с. 324]. Внесення податку здійснювалося самими наймачами до місцевого казначейства щороку до 15 квітня, нагляд за своєчасною його сплатою покладався на місцеві казенні палати та спеціально створені присутствія з квартирного податку (губернські, обласні та міські). Метою введення квартирного податку, за визначенням Міністра Фінансів про державне розподілення доходів та витрат на 1894 рік, було дослідження досвіду введення оподаткування залежно від доходів платника [14, с. 326]. Але цей податок, метою якого було оподатковувати доходи, фактично оподатковував витрати платника, в той час як не завжди розмір найманої квартири залежав від доходів наймача, а і від кількості членів його родини, дітей, хворих та ін., тобто перетворився у форму податку на споживання, при цьому охоплював вузьке коло платників (міських жителів), не стосуючись тих, хто проживав в садибах, дачах тощо.

З жовтня 1917 року всі податки на житлову нерухомість припинили існування через ліквідацію приватної власності на нерухоме майно (за винятком міст з кількістю

населення до 10 000 осіб, в яких відміна приватної власності була передана на розсуд місцевих Рад депутатів трудящих), було припинено стягнення квартирної податку (в деяких випадках на квартири більше ніж у 3 кімнати, губернською або повітовою Радою вводилися податки, але вони носили разовий, контрибуційний характер і використовувалися як спосіб експропріації) [16].

Наступний етап у розвитку оподаткування житлової нерухомості відбувся з прийняттям Положення про місцеві фінанси від 25 квітня 1926 року, затвердженого Центральним Виконавчим Комітетом та Радою Народних Комісарів союзних республік [17], згідно з яким місцевим Радам за постановами губернських (обласних) З'їздів Рад або сесійних засідань губернських (обласних) виконавчих комітетів надавалось право встановлювати та стягувати певні податки та збори, яким вони скористалися у повному обсязі. Оподаткування житлової нерухомості на цьому етапі здійснювалося податком з будівель у міських поселеннях та податком з актів про відчуження будівель або права забудови.

Податок з будівель у міських поселеннях стягувався з усіх будівель, що знаходилися в межах міста, незалежно від виду власності і сплачувався власником або фактичним користувачем у розмірі не вище  $\frac{1}{4}\%$  вартості зазначених будівель. Оцінку будівель, розрахунок податку, сповіщення платника про розмір та строк сплати податку здійснював місцевий фінансовий відділ [17, с. 111]. За цим податком передбачалися пільги (залежно від категорій будівель) у вигляді звільнення від його сплати. Податок з актів про відчуження будівель або права забудови стягувався з усіх актів, що видавалися при відчуженні будівель або переданні права забудови у розмірі не вище 4 % оціночної або продажної вартості будівель або права забудови. Враховуючи, що на той час право забудови представляло собою суму орендної плати за період, протягом якого здійснювалася забудова, то загальна сума з кожного окремого акту, що здійснювався при переданні права забудови, не повинна була бути нижчою 1 % загальної суми орендної плати за весь строк оренди. Але введення зазначеної системи оподаткування житлової нерухомості не призвело до очікуваних результатів, оскільки витрати на її адміністрування ледве покривалися надходженнями від стягуваних податків.

Формування радянського тоталітарного режиму торкнулося і оподаткування. У 1929–1930 рр. було проведено ряд законодавчих реформ, які торкнулися і оподаткування нерухомості. Новий етап у розвитку податків на нерухомість розпочався з Постанови про місцеві фінанси СРСР, прийнятою Центральним виконавчим комітетом та Радою народних комісарів від 23 листопада 1930 року [18], якою було відмінено раніше існуючі місцеві податки на житлову нерухомість, і введено податок з будівель, правова регламентація якого здійснювалася Постановою про місцеві фінанси СРСР та Інструкцією Народного комісаріату фінансів “Про порядок стягнення податку з будівель” від 31 грудня 1936 року № 17 [19, с. 12–13]. Згідно з зазначеними нормативно-правовими актами місцеві ради мали право встановлювати та стягувати податок з будівель, під який підпадали всі житлові будинки, фабрично-заводські споруди, склади, торгівельно-промислові приміщення, театри та інші будівлі, а також споруди релігійних культів, що перебували у володінні або користуванні приватних осіб та державних підприємств, установ, кооперативних та інших суспільних товариств у містах, сільській місцевості, робочих, курортних та дачних селищах. Розмір податку встановлювався у відсотковому відношенні від певної оціночної категорії (балансової вартості, страхової оцінки), а якщо не можна було застосувати таку категорію, то вартість визначалася податковими органами. Платниками податку були власники будівель. Податкові інспектори на кожен будівлю заводили папку, в якій містилися відомості про власника будівлі, оцінку будівлі, розрахунки податків та інші матеріали з оподаткування. Розрахований оклад податку, що підлягав сплаті, податкові інспектори надсилали платникам платіжним сповіщенням не пізніше 30 днів до першого строку платежу [19, с. 28–29]. Щодо певних категорій будівель встановлювалися пільги у вигляді звільнення від сплати зазначеного податку та наданні відстрочки у його сплаті.

У 1941–1942 рр. податкова система СРСР зазнала суттєвих змін, які торкнулися і оподаткування нерухомості. І хоча Указ Президії Верховної Ради “Про місцеві

податки і збори” від 10 квітня 1942 року [20] не відміняв і не вводив нових податків на житлову нерухомість, проте суттєво змінив правовий механізм податку з будівель. По-перше, суттєво збільшено ставки – з будівель житлового фонду державних, кооперативних та суспільних підприємств, установ та організацій податок встановлювався в розмірі 0,5 % вартості будівель, з інших – 1 %; за квадратний метр за класами поселень стягувалося: з I класу – 18 коп., II класу – 16 коп.; III класу – 12 коп., IV класу – 12 коп., V класу – 9 коп., VI класу – 4 коп. [20]. По-друге, платниками будівель житлового фонду державних, кооперативних та суспільних підприємств було визнано домоуправління, а за інші землі та будівлі – підприємства, установи, організації та окремих громадян, яким було надано земельну ділянку чи будівлю. По-третє, розроблено та впроваджено єдиний механізм нарахування та стягнення податку, згідно з яким платники розраховували його оклад, з огляду на первинну оцінку (без вирахування амортизаційної частки), за даними бухгалтерського обліку підприємств або залежно від вартості, визначеної податковими органами, що направлявся до районних (міських) фінансових відділів, податкові інспектори яких перевіряли правильність розрахунків, після чого, не пізніше 1 березня, вручали податкові сповіщення платникам. Податки сплачувалися рівними частками до 20 березня, 20 квітня та 20 травня.

Фінансові реформи 80-х років торкнулися і оподаткування житлової нерухомості. Відповідно до Указу Президії Верховної Ради УРСР “Про місцеві податки і збори” від 26 січня 1981 року № 3819-X [21] з кооперативних підприємств, установ та організацій, громадян СРСР, іноземних юридичних і фізичних осіб та осіб без громадянства, які мали у власності на території СРСР будівлі – сплачувався податок на будівлі, за яким житло оподатковувалося за ставкою 0,5 % вартості, інші види будівель – за ставкою 1 %. Сума податку для юридичних осіб розраховувалися ними з огляду на балансову вартість будівель, розрахунки передавалися в фінвідділи виконкомів районних, в містах, міських та районних в містах Рад народних депутатів не пізніше 1 лютого. Сума податків з фізичних осіб нараховувалася фінансовими відділами вищезазначених виконкомів згідно з інвентаризаційною оцінкою на 1 січня кожного року. Юридичні особи сплачували податки рівними частками у чотири строки: 15 лютого, 15 травня, 15 серпня та 15 листопада, а фізичні особи – в два строки: 15 липня та 15 серпня. За обома податками передбачалися різноманітні пільги, причому вони надавалися одночасно і з податку на будівлю [22, с. 275–276]. За такою системою житлова нерухомість оподатковувалася до 25 липня 1991 року, коли було прийнято Закон України “Про систему оподаткування” [23].

Отже, на підставі аналізу генезису розвитку оподаткування житлової нерухомості можна виділити такі закономірності: податок на житлову нерухомість є найдавнішою формою прямого оподаткування, оскільки житло є зручним об’єктом оподаткування, від сплати якого, враховуючи його особливості (потреба людини у житлі, неможливість приховування, легкість обліку і т. ін.), уникнути неможливо; стягнення житлових податків перекладається на користувачів житловою нерухомістю; оподаткування доходу від найму житлової нерухомості ефективно лише у великих містах; надання органам місцевого самоврядування права власноруч встановлювати податки на житлову нерухомість призводить до їх зловживань, коли основним пріоритетом стає наповнення місцевих бюджетів без урахування інтересів і доходів платників. Сподіваємось, що зазначені висновки враховуватимуться законодавцем при подальшому удосконаленні правового механізму оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. Кури В.О. О прямых налогах в Древней Руси / В.О. Кури // Юрид. сб., изданный Д. Мейером. – Казань, 1855. – 211 с.
3. Хрестоматія з історії держави і права України. У 2 т. / В.Д. Гончаренко, А.Й. Гончаренко, О.Д. Святоцький ; за ред. В.Д. Гончаренка. – Том 1. З найдавніших часів до початку XX ст. : навч. посіб. для юрид. вищих навч. закладів і фак. – К. : Ін-Юре., 1997. – 464 с.

4. *Лашенко Р.М.* Лекції з історії українського права / Р.М. Лашенко. – К., 1998. – 254 с.
5. *Вернадский Г.В.* История России: Киевская Русь / Г.В. Вернадский, М.М. Карпович. – Тверь–М. : Леан ; Аграф, 1996. – 448 с.
6. *Жадько В.Л.* Зарождение и становление налоговой функции государства (на примере Киевской Руси) / В.Л. Жадько // Финансы и право. – 2010. – № 1. – С. 107–111.
7. Высочайше утвержденные Правила о взимании в 1863 году налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, 1 января 1963 года // Полное собрание законов Российской империи. – Собрание 2. – Т. 38. – Отд. 1. – № 39119. – С. 15–19.
8. Высочайше утвержденные Правила о взимании в 1864 году налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, 26 ноября 1963 года // Полное собрание законов Российской империи. – Собрание 2. – Т. 38. – Отд. 2. – № 40315. – С. 244–248.
9. Высочайше утвержденные Правила о взимании в 1865 году налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, 27 января 1965 года // Полное собрание законов Российской империи. – Собрание 2. – Т. 38. – Отд. 1. – № 41725. – С. 109–112.
10. Высочайше утвержденный одобренный Государственным Советом и Государственной Думою закон : О государственном налоге с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, за исключением посадов губерний Царства Польского, 6 июня 1866 г. // Полное собрание законов Российской империи. – Собрание 3. – Т. 30. – Отд. 1. – № 33673. – С. 694–704.
11. Об устройстве налога на строения и квартиры в городах // Труды комиссии высочайше утвержденной для пересмотра системы податей и сборов. – Т. III. – Ч. 1. – Спб : Тип. В. Безобразова и комп., 1863. – С. 1–32.
12. *Орлик С.В.* Проекти оподаткування нерухомого майна в Російській імперії в 50–60 роках XIX ст. / С.В. Орлик // Проблеми історії України XIX – початку XX ст. – Вип. XVIII. – С. 23–28.
13. *Тарасов И.Т.* Очерк науки финансового права / И.Т. Тарасов. – М. : Типография Императорского Университета, 1889. – 307 с.
14. *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – СПб. : Статутъ, 1899. – 508 с.
15. *Захаров В.Н.* История налогов в России. IX – начало XX в. / В.Н. Захаров, Ю.А. Петров, М.К. Шаццло. – М. : Российская политическая энциклопедия, 2006. – 296 с.
16. *Гензель П.П.* Система налогов Советской России / П.П. Гензель. – М. : Университетская типография, 1924. – 237 с.
17. *Боголепов Д.П.* Краткий курс финансовой науки / Д.П. Боголепов. – Х. : Пролетарий, 1929. – 318 с.
18. Карманная книжка финработника на 1930 год. – Л. : Государственное финансовое издательство СССР, 1930. – 348 с.
19. *Лучанинов В.И.* Сборы и пошлины. Справочник для райисполкомов, городских (поселковых) советов и сельсоветов / В.И. Лучанинов. – М. : Государственное финансовое издательство Союза СССР, 1937. – 196 с.
20. Законодательные и военно-правовые акты военного времени [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://militarylib.com/ww2/ww2-documents-book/9844-zakonodatelnye-i-administrativno-pravovye-akty-voennogo-vremeni-22031942-01051943.html>.
21. О местных налогах и сборах : Указ Президиума ВС СССР от 26.01.1981 № 3819-X // Ведомости ВС СССР. – 1981. – № 26. – Ст. 840.
22. *Гурвич М.А.* Советское финансовое право / М.А. Гурвич. – 2-е изд. М. : Госюриздат, 1954. – 356 с.
23. Про систему оподаткування : Закон України від 25 липня 1991 року № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1991. – № 39. – Ст. 510.

Отримано 12.04.2013