

**В. В. Сагайдак**здобувач кафедри адміністративного та митного права  
Університету митної справи та фінансів

## ОБ'ЄКТИ ЖИТЛОВОЇ ТА НЕЖИТЛОВОЇ НЕРУХОМОСТІ: ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ

*Досліджено правову природу нерухомості як об'єкта оподаткування. Встановлено систему об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Визначено різноаспектні підходи до класифікації нерухомості. Для відокремлення житлової та нежитлової нерухомості автор звертає увагу на наявні законодавчі акти, а також аналізує існуючі в юридичній доктрині наукові підходи.*

*Автор підтримує позицію диференційованого підходу до різних об'єктів нерухомого та житлового майна і тому приділяє увагу їх дефініціям. Зокрема, у науковій роботі наведено визначення понять квартири, котеджу, житлового будинку, житлового будинку садибного типу, прибудови до житлового будинку, кімнати в комунальній квартирі тощо. При наведенні визначень та характеристикі різного роду житлового нерухомого майна автор спирається на приписи чинного законодавства України.*

*Житловий характер нерухомості автор встановлює крізь призму критерію придатності нерухомого майна для постійного проживання людини чи групи людей. У цьому контексті не можуть бути житловими будівлі, основне цільове призначення яких полягає у зберіганні іншого майна або виконанні виробничих чи господарських функцій. До такої категорії нерухомого майна автор, керуючись приписами податкового законодавства, відніс гаражі, допоміжні господарські будівлі, складські та виробничі приміщення. У цьому розрізі автором констатовано той факт, що податковий обов'язок платника податку стосовно наявного в нього нерухомого майна виникає не з точки зору наявності реальних будівель, а з позиції їх нормативного юридичного оформлення у вигляді державної реєстрації.*

*У межах наукової роботи для формування висновків автор проаналізував зарубіжне законодавство з позиції наявності або відсутності в ньому розподілу нерухомого майна на різні категорії, в тому числі з урахуванням його придатності чи непридатності до проживання. Спільним аспектом у податковому та цивільному законодавстві зарубіжних країн є прив'язка нерухомого майна до земельної ділянки, на якій воно знаходиться. Підводячи підсумок, автор наголосив на важливості використання в податкових правовідносинах наявної у цивільному законодавстві дефініції нерухомого майна через відсутність його аналогу у фінансовому законодавстві.*

**Ключові слова:** об'єкт оподаткування, оподаткування нерухомості, нерухоме майно, об'єкти житлової нерухомості, об'єкти нежитлової нерухомості.

**Постановка проблеми.** Потрібно зауважити, що оподаткування майна завжди займало важливе місце в податковій системі. Для забезпечення належного дослідження відповідної проблематики слід встановити та послідовно дослідити видове різноманіття об'єктів нерухомого майна, а саме: а) об'єктів житлової нерухомості; б) об'єктів нежитлової нерухомості. Дослідження видового різноманіття об'єктів нерухомого майна дозволить більш системно дослідити нерухомість як комплексне явище у сфері оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Слід відмітити, що класифікація нерухомості як

самостійного об'єкту оподаткування в податково-правовій сфері не отримала свого належного висвітлення. Водночас відповідна проблематика вже досліджувалася у працях таких вчених, як І.М. Бондаренко, А.С. Дубоносова, О.О. Коваль, Н.М. Бобох, О.В. Покатаєва та ін.

**Мета статті** – визначити основні підходи до класифікації об'єктів нерухомості, проаналізувати риси, що специфікують нерухомість, окреслити систему об'єктів житлової нерухомості.

**Виклад основного матеріалу.** Характеризуючи співвідношення галузевих підходів до закріплення дефініції нерухомого майна, ми вже підкреслювали, що на відміну

від цивільно-правового, яке у відповідному кодексі надає визначення поняттю «нерухоме майно», в Податковому кодексі України для цілей оподаткування власне визначення терміна «нерухоме майно» відсутнє – робиться відсилка до Цивільного кодексу України. Натомість у п.п. 14.1.129, п. 14.1, ст. 14 Податкового кодексу України деталізується перелік об'єктів житлової та нежитлової нерухомості [1]. При цьому варто зазначити, що первісна редакція Податкового кодексу України визначала лише перелік об'єктів житлової нерухомості, тоді як закріплення об'єктів нежитлової нерухомості було зумовлено трансформацією правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Під час визначення кола об'єктів житлової нерухомості фактично йдеться про перелік будівель, які згідно із законодавством становлять житловий фонд, а також дачні та садові будинки. До них належать:

а) житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, установлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного проживання в ній. Житлові будинки розподіляються на житлові будинки садибного типу та житлові будинки квартирної типу різної поверховості;

б) житловий будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень;

в) прибудова до житлового будинку – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну;

г) квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного в ньому проживання;

г') котедж – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;

д) кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартирників;

е) садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків;

є) дачний будинок – житловий будинок для використання впродовж року з метою позаміського відпочинку [1].

Визначаючи склад об'єктів нежитлової нерухомості, законодавець пішов шляхом переліку в статті деяких їх різновидів та залишив цей перелік відкритим. Системний аналіз положень п. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України дозволяє виокремити два різновиди таких об'єктів. Перший передбачає використання нерухомості для знаходження в них значної кількості людей. До їх кола відносяться будівлі таких типів: а) торговельні (торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування); б) готельні (готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку); в) офісні (будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей); г) будівлі для публічних виступів (казино, ігрові будинки тощо).

До другої категорії нежитлової нерухомості Податковий кодекс України відносить: а) гаражі (безпосередньо наземні й підземні гаражі та криті автомобільні стоянки); б) промислові будівлі та склади; в) господарські (присадибні) будівлі (допоміжні нежитлові приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо).

У цивільному законодавстві Португалії віднесення до об'єктів нерухомості майна пов'язується із їх нерозривним зв'язком із землею. Такий самий підхід для визначення майна нерухомим застосовується в цивільному законодавстві Куби, Бразилії, Філіппін та інших країн [2, с. 144].

Отже, податковим законодавцем зроблено спробу класифікації нерухомості. При цьому застосовується лише один критерій класифікації – цільове призначення нерухомості. У науковій літературі застосовуються більш досконалі підходи до класифікації нерухомості. Зокрема, О.О. Коваль обстоює доцільність поділяти нерухомість за функціональним призначенням на житлову, виробничу та комерційну. Вчений переконаний, що різниця у неподібних за

функціональним призначенням об'єктів нерухомості зумовлена різним рівнем дохідності від використання зазначених видів нерухомості. Із цього він робить висновок про різний податковий потенціал нерухомості. Вчений аргументовано переконує, що за функціональним призначенням має відрізнятися база та ставка оподаткування, а також способи оцінки майна [3, с. 99]. Із цього приводу Н.М. Бобох наголошує, що «при житловому використанні вартість нерухомості повинна визначатись на основі методу аналога продажу. Для ефективного використання цього методу слід попередньо визначити кількість аналогічних об'єктів, що будуть використані для порівняння (наприклад, не менш як три). Лише у разі визначення вартості нових будівель або будівель, аналоги для яких не можуть бути визначені (це найчастіше стосується об'єктів промислової нерухомості), доцільно застосувати затратний метод. При комерційному використанні вартість повинна визначатись на основі наведеної накопиченої вартості оренди для зазначених або аналогічних приміщень. Якщо визначити вартість на основі цього методу неможливо, то слід брати за основу вартість відтворення ідентичного об'єкта нерухомості із застосуванням дисконтуючого коефіцієнта (залежно від віку об'єкта)» [4, с. 13–20].

На наше переконання, функціональне призначення не є єдиним критерієм диференціації нерухомості. Підтверджується це і нормативним закріпленням різниці між об'єктами нерухомості за їхніми конструктивними особливостями. Йдеться про відмежування будівель та споруд. Таке розмежування на нормативному рівні проведено в Державному класифікаторі будівель та споруд ДК 018-2000, затвердженому Державним комітетом України по стандартизації, метрології та сертифікації у 2001 році. Будівлею відповідно до нього визнаються споруди, що складаються з несучих та огорожувальних або сполучених (несуче-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення устаткування, тварин, рослин, а також предметів. У свою чергу споруди – це будівельні системи, пов'язані із землею, які створені з будівельних матеріалів, напівфабрикатів, устаткування та обладнання в результаті виконання різних будівельно-монтажних робіт [5].

На перший погляд, подібна диференціація не має значення для оподаткування того або

іншого об'єкта нерухомості. Але варто пам'ятати, що оподаткуванню підлягає лише формально визначена нерухомість, тобто об'єкт, що належить суб'єктові на праві власності саме як об'єкт нерухомості, а не набір будівельних конструкцій. Саме тому під час визначення об'єкта нерухомості як об'єкта оподаткування ми маємо звертатися до цивільного й іншого законодавства, яке регулює ці питання. Наприклад, згідно з нормами ст. 380 Цивільного кодексу України житловим будинком як об'єктом права власності є будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання [6]. Проте для реалізації цих норм цивільного законодавства ми маємо звертатися до норм підзаконних нормативних актів. Зокрема, індивідуальний (садибний) житловий будинок визнається будівлею капітального типу, спорудженою з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, поверховість якої не повинна перевищувати чотирьох поверхів, призначена для постійного у ній проживання та яка складається із житлових і допоміжних (нежитлових) приміщень. Визначається це Наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України [7].

Надання майну ознак нерухомості є обставиною, що формалізує таке майно як об'єкт оподаткування. Для цього потрібне застосування і норм законодавства, яким визначені характерні риси нерухомості (будівель, будинків і т.п.), і норм цивільного законодавства, яким визначається режим речі. О.О. Коваль із цього приводу підіймає важливе питання: як мають оподатковуватися об'єкти незавершеного будівництва [9, с. 242]? До кола таких об'єктів відносяться будівлі, споруди або передавальні пристрої, які фактично не експлуатуються внаслідок того, що перебувають у недобудованому стані [8]. При цьому вчений вказує на можливість виникнення проблем під час визначення оціночної вартості таких об'єктів. Звертаючись до положень Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна», О.О. Коваль вказує, що «вартість об'єктів незавершеного будівництва визначається із застосуванням витратного, порівняльного підходів, а також шляхом поєднання всіх методичних підходів у разі поєднання методичних підходів. Вартість об'єкта незавершеного

будівництва визначається як різниця між прогнорованою ринковою вартістю об'єкта й оцінки за умови найбільш ефективного використання після завершення його будівництва і введення в експлуатацію та приведеними до поточної вартості витратами на завершення будівництва і введення цього об'єкта в експлуатацію. Тобто найбільш точну вартість цієї будівлі можливо буде встановити тільки після введення її в експлуатацію і то за умови найбільш ефективного використання» [9].

Далі вчений аналізує положення Цивільного законодавства та вказує, що згідно з ч. 3 ст. 331 ЦК України до завершення будівництва особа вважається власником матеріалів, обладнання тощо, які були використані в процесі такого будівництва [6]. Аналогічний підхід є і в інших країнах. Зокрема, відповідно до норм п. 2, ст. 396 Кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі в бюджет» такі об'єкти не є об'єктами оподаткування податком на майно [10]. Із цього можна зробити висновок щодо неможливості оподаткування будівель, які не були здані в експлуатацію. У такому разі відсутній об'єкт оподаткування, який має бути юридично оформленим. Влучним у даному випадку є зауваження О.В. Покатаєвої, на переконання якої для виникнення податкового обов'язку, окрім безпосередньо закріплення податку на законодавчому рівні, порядку його сплати, необхідно виникнення декількох факторів, серед яких – поява об'єкта оподаткування (купівля рухомого чи не рухомого майна, отримання прибутку або доходу тощо) [11, с. 13].

**Висновки і пропозиції.** Отже, встановлено, що в цілях оподаткування (в силу наявності бланкетної норми) поняття «нерухоме майно» визначається в порядку, встановленому положеннями цивільного законодавства. Податковий кодекс України не містить самостійної дефініції поняття «нерухоме майно». Водночас у податковому законодавстві послідовно розкрито зміст таких понять, як «об'єкти житлової нерухомості» та «об'єкти нежитлової нерухомості». При цьому останні можуть бути умовно підрозділені на дві групи: а) об'єкти, що призначені для знаходження значної кількості людей; б) об'єкти технічного призначення.

### Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Дьоміна О.О. Капуш І.С. До питання визначення поняття нерухомого майна в законодавстві зарубіжних країн. *Часопис цивільного і кримінального судочинства*. 2012. № 4 (7). С. 142–149.
3. Шульженко О.В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2012. 199 с.
4. Бобох Н.М. База оподаткування як один з елементів системи оподаткування нерухомості. *Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2010. Випуск 15. С. 13–20.
5. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 : Наказ Держстандарту України від 17.08.2000 р., № 507. URL: <http://dp.sfs.gov.ua/data/files/55351.doc>.
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. Ст. 356.
7. Про затвердження Порядку прийняття в експлуатацію і проведення технічного обстеження індивідуальних (садибних) житлових будинків, садових, дачних будинків, господарських (присадибних) будівель і споруд, громадських будинків та будівель і споруд сільськогосподарського призначення I та II категорій складності, які збудовані без дозволу на виконання будівельних робіт : Наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 24.04.2015 р. № 79. *Офіційний вісник України*, 2015. № 39. Ст. 1177.
8. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна» : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р., № 1442. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF>
9. Коваль О.О. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 201 с.
10. Кодекс Республіки Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (с изменениями и дополнениями)» от 10 декабря 2008 года, № 99-IV. URL: <http://www.salyk.kz/RU/TAXCODE/Pages/default.aspx>.
11. Покатаєва О.В. Особливості податкових правовідносин. *Митна справа*. 2011. № 2 (74). Ч. 2. С. 215–220.

### Sahaidak V. V. Residential and Non-residential Property: Tax Analysis

*The legal nature of real estate as a subject of taxation was investigated. The system of residential and non-residential real estate objects was installed. Different approaches to the classification of real*

estate were defined. For the separation of the housing and unoccupied real estate an author turns his attention and there are legislative acts, and also analyses existing in a legal doctrine scientific approaches.

An author supports position of the differentiated going near the different objects of the real and housing estate and that is why pays attention to their definitions. In particular to the advanced study the decision of concepts of apartment, cottage, dwelling-house, dwelling-house of farmstead type, annex is driven to the dwelling-house, rooms in a communal apartment and others like that. At aiming of decisions and description of different sort of the housing real estate an author leans against the binding overs of current legislation of Ukraine.

Housing character of the real estate an author sets through the prism of criterion of fitness of the real estate for the permanent residence of man or group of people. In this context can not be dwellings building the basic having a special purpose setting of that consists in storage of other property or implementation of productive or economic to the function. To such category of the real estate author, following the binding overs of tax law took garages, auxiliary economic building, storage and productive facilities. In this cut established an author circumstance that the tax duty of payer of tax in relation to the present for him real estate arises up not from the point of view of presence of the real building, but from position them normative legal registration as state registration.

Within the limits of the advanced study for forming of conclusions an author analysed a foreign legislation from position of presence or absence in him to distribution of the real estate on different categories, including taking into account his fitness or disqualification for a residence. A general aspect in the tax and civil law of foreign countries is attachment of the real estate to lot land on that it is. Working out the total, an author marked importance of the use in the tax legal relationships of present in a civil legislation definition of the real estate, for lack of his to the analogue in financial legislation.

**Key words:** object of taxation, real estate taxation, real estate, residential real estate, non-residential real estate.