

## ABSOLUTE TITLES: CONCEPT, SIGNS AND LEGAL NATURE

*Kotliar A. A.*

*A concept and signs of absolute titles is certain, their legal nature is analysed. The features of the legal adjusting of absolute titles of author are exposed, further directions of researches are offered.*

**Key words:** *absolute titles, copyrights, property and unproperty rights.*

УДК 347.73

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА В УКРАЇНІ

*А. С. Кравчун, кандидат юридичних наук, асистент  
Національний університет  
«Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*

*Досліджено основні питання правового регулювання нерухомого майна як об'єкта оподаткування у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом України. Розглянуто особливості правового механізму плати за землю. Особливу увагу приділено проблемам запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.*

**Ключові слова:** *майнові податки, об'єкт оподаткування, плата за землю, орендна плата, нерухомість, майно.*

**Постановка проблеми.** Проблема побудови ефективної податкової системи — одна з найактуальніших під час виходу країни з фінансової кризи. Створення нової законодавчої бази у сфері оподаткування має відображати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем. Податкова політика держави має бути спрямована на побудову стабільної податкової системи, збалансованого співвідношення фіскальної та стимулюючої функцій податків. Прийняття Податкового кодексу України, який набув чинності 1 січня 2011 р., є важливим кроком на шляху адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Стаття 22 Податкового кодексу України (далі — Кодекс) одним із видів об'єктів оподаткування визначає майно юридичних і фізичних осіб [1]. З прийняттям Кодексу суттєвих змін зазнало оподаткування майна.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема оподаткування нерухомого майна в Україні на сьогодні не знайшла достатнього відбиття в наукових розробках. Комплексних праць, присвячених аналізу нерухомого майна як об'єкта оподаткування та правовому механізму окремих майнових податків, що представлені в податковій системі України, на рівні окремих монографій немає. Найчастіше питання оподаткування нерухомого майна розроблялися вченими в рамках аналізу такої системоутворюючої категорії податкового права, як «податкова система», або вченими-цивілістами при характеристиці нерухомості як об'єкта цивільних прав. На теоретичному рівні відсутній єдиний підхід до використання понятійного апарату щодо оподаткування майна. Розвиток теоретичних засад дослідження майнового оподаткування пов'язаний з іменами таких вітчизняних науковців, як М. Кучерявенко, І. Криницький, І. Бондаренко та ін. З огляду на наявні в літературі точки зору можна виокремити два підходи. Згідно з першим майнові податки у широкому розумінні включають усю сукупність податків, пов'язаних із майном, у тому числі господарськими операціями із майном, у результаті яких особа одержує дохід [2]. Такий підхід, на наш погляд, дещо спрощений у зв'язку із тим, що фактично податки (виходячи із наявності економічної основи) пов'язані із тією чи іншою формами майна або з рухом майна. Це відбувається тому, що на підставі такого критерію до складу майнових податків увійдуть і прибуткові податки, і податок на додану вартість, і податки на приріст капіталу, і рентні податки. Відповідно до другого (вужького підходу) майнові податки мають своїм об'єктом виключно майно (рухоме чи нерухоме) незалежно від того, чи є воно джерелом доходу або ні [3, с. 118]. Саме такий підхід у спрощеній формі відображає сутність майнового оподаткування.

**Формулювання цілей.** Метою статті є дослідження основних питань реформування оподаткування нерухомого майна з огляду на набрання чинності Кодексом. У статті надано загальну характеристику нерухомого майна як об'єкта оподаткування та розглянуто особливості правового регулювання об'єктів оподаткування окремих майнових податків, що запроваджені в Україні: плата за землю та податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

**Виклад основного матеріалу.** З огляду на історію податків можна сказати, що одними із найбільш традиційних є саме податки на нерухоме майно. У науці цивільного права виокремлюються як фізичні ознаки нерухомості (тісний зв'язок із землею та неможливість переміщення без заповідання шкоди його призначенню), так і соціально-економічні ознаки [4, с. 85]. Дійсно, нерухомість має високу цінність, що зумовлена його використанням, а нерухомі речі є соціально значущими об'єктами. З метою забезпечення стабільності

обігу нерухомості, упорядкованості прав на таке майно законодавством установлено особливий порядок реєстрації прав на нерухомість і правочинів із нею. Таким чином, для правового регулювання нерухомості характерно поєднання приватноправового та публічно-правового методів регулювання. У свою чергу, цивільне законодавство (ст. 181 Цивільного кодексу України) визначає, що до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, що розташовані на земельній ділянці, переміщення яких неможливе без їх знецінення і зміни їх призначення [5]. Проте до податкової системи України належать як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, так і плата за землю. З огляду на цивільно-правове розуміння поняття «нерухомість» деякі вчені пропонують замість податку на нерухомість та податку на землю запровадити єдиний податок на нерухомість. Так, І. Криницький зазначає, що у цьому разі об'єктом оподаткування може стати єдиний комплекс, що складається із землі та розташованих на ній і тісно пов'язаних з нею будівель, будов, споруд [6, с. 123]. Аналогічна позиція викладена російськими науковцями [4]. Зробимо декілька зауважень.

Справді, у ст. 120 Земельного кодексу України зафіксовано, що до особи, яка придбала житловий будинок, будівлю або споруду, переходить право власності на земельну ділянку, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення, у розмірах, установлених договором [7]. Слід зазначити, що одні вчені-цивілісти розглядають земельну ділянку як окремий об'єкт цивільних прав, відмінний від споруд, будівель та будинків [8, с. 13–14]. Інші пропонують увести в законодавство термін «земельна нерухомість» та відокремити земельну нерухомість від майнової [9]. Безумовно, земельна ділянка є єдиним класичним об'єктом нерухомості, оскільки саме земна поверхня є об'єктивно нерухомою за своїми фізичними властивостями. Проте у цілях оподаткування земельні ділянки та будинки є різними видами нерухомого майна і не можуть складати єдиний об'єкт оподаткування через те, що їм притаманні різні якісні ознаки, облік цих об'єктів ведеться окремими кадастрами та реєстрами. Крім того, вони різні за своєю природою. Землі мають унікальну природу, не створену людиною, їм притаманні родючість і територіальна обмеженість, локальність. Так, земельні ділянки — частина поверхні землі, природний ресурс, а будівля, будинок або споруда створена людиною. На відміну від інших видів нерухомості за допомогою землі перерозподіляється та частина чистого доходу, яка одержана виробниками поза зв'язком із їх витратами чи зусиллями, завдяки безпосередньо земельній ділянці.

Деякі сучасні дослідники аналізували зміст цього податку. Наприклад, С. Пепеляєв характеризує земельний податок як «помайновий податок рентного типу» [10, с. 287]. Проте матеріальна вигода виражається у доході або

прибутку, які є окремими видами об'єктів оподаткування. Отже, вірогідна ситуація, коли в одного й того самого платника податків один і той самий дохід може потрапити під оподаткування двічі: за реальними (майновими) та особистими податками (податок на прибуток або дохід). У зв'язку з цим виділення майна як об'єкта оподаткування не повинно зумовлюватися вигодами від його використання, а податок на землю є за своїм змістом майновим і не залежить від отриманої матеріальної вигоди від його використання у вигляді доходу (прибутку).

У податковій системі України плата за землю належить до системи загальнодержавних податкових платежів. Платниками податку є як власники земельних ділянок, земельних часток (паїв), так і землекористувачі. Як бачимо, згідно з українським законодавством плата за землю — комплексне поняття, загальна назва для всіх видів обов'язкових платежів, що сплачуються у зв'язку із землекористуванням та володінням землею. Виходячи із теорії цивільного права, плата за користування (орендна плата) має неподаткову природу, встановлюється договірним шляхом. У самому Законі України «Про оренду землі» у ст. 21 (у редакції Закону України № 2756-VI від 02.12.2010 р.) визначено, що орендна плата за землю — це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою [11]. Розмір, форма і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які встановлюються відповідно до Кодексу). З цього приводу доречно зробити таке зауваження. Дійсно, орендні відносини щодо земель, які перебувають у приватній власності, мають класичний диспозитивний характер. Однак оренда земельних ділянок, які перебувають у державній або комунальній власності в Україні, має свої особливості. Так, орендна плата за земельні ділянки, що перебувають у державній і комунальній власності, справляється виключно у грошовій формі.

Слід зазначити, що таке розмежування в регулюванні орендних відносин пов'язане з тим, що земля — основне національне багатство, яке перебуває під особливою охороною. Земля, по-перше, є територіальним базисом для всіх видів життєдіяльності суспільства, окремих осіб. По-друге, земля — природний ресурс, тобто об'єкт природного походження, підпорядкований біологічним, геологічним та іншим об'єктивним законам, який використовується людством для забезпечення своїх потреб і має отримувати належний захист. По-третє, земля є чинником (засобом) виробництва. Специфіка землі як природного ресурсу — в її обмеженості. Особливий нагляд з боку держави за земельними відносинами пов'язаний із тим, що земля є основним національним багатством та має стратегічне значення для країни. Це стало однією із

причин того, що в Україні досі діє мораторій на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення<sup>1</sup>, а орендна плата за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, на сьогодні в нашій державі має податковий характер і включена до переліку загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів).

Відповідно до ст. 288 Кодексу підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Платником орендної плати є орендар земельної ділянки, а об'єктом оподаткування — земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем, розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою: для земель сільськогосподарського призначення — розміру земельного податку, що встановлюється Кодексом; для інших категорій земель — трикратного розміру земельного податку; для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі), — 3 % нормативної грошової оцінки; для інших земельних ділянок, наданих в оренду, — 12 % нормативної грошової оцінки.

Таким чином, з огляду на положення розділу 13 Кодексу та на законодавчо встановлені обмеження щодо орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, можна дійти висновку про те, що орендна плата за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, нині в Україні має податковий характер. Вважаємо, що така ситуація потребує подальших змін, тому що договірний характер встановлення суперечить сутності податку. Крім того, як уже зазначалося, існують відмінності в тлумаченні здатності майна приносити доходи чи інші вигоди власнику землі та особі, що користується землею за договором оренди. Так, користування землею за договором оренди тягне за собою витрати з боку користувача (у тому числі у вигляді орендної плати) і лише в результаті додаткових виробничих, комерційних та інших операцій він може одержати економічну вигоду з такого користування. За таких обставин вважаємо, що платником усіх майнових податків має бути тільки власник майна, що є об'єктом оподаткування.

Як бачимо, правовий механізм земельного податку досить складний, а об'єкт оподаткування згідно зі своїми якісними показниками диференціюєть-

---

<sup>1</sup> Див. п. 15 Перехідних положень Земельного кодексу України.

ся за видами та характеризується значним ступенем деталізації. База земельного податку визначається на основі грошової оцінки (нормативної або договірної) об'єкта оподаткування — земельної ділянки певної площі. Масштабом оподаткування виступають площа ділянки та її вартість відповідно до грошової оцінки, одиницею оподаткування — один гектар та один квадратний метр. Таким чином, об'єктом оподаткування є визначена в натурі (на місцевості) земельна ділянка. Цей об'єкт деталізується за видами залежно від категорії, до якої належить конкретна земельна ділянка.

З метою забезпечення стабільності фінансової бази місцевих бюджетів у Кодексі перелік місцевих податків та зборів доповнено податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Згідно зі ст. 265 Кодексу платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками житлової нерухомості. Об'єктом оподаткування цього податку є об'єкт житлової нерухомості. Відповідно до підп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 Кодексу об'єкти житлової нерухомості — будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки [1]. Зазначена норма виділяє та визначає такі типи об'єктів житлової нерухомості: а) житловий будинок; б) житловий будинок садибного типу; в) прибудова до житлового будинку; г) квартира — ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання; д) котедж; е) кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах; є) садовий будинок; ж) дачний будинок. Як бачимо, до переліку об'єктів оподаткування не включено об'єкти нежитлової нерухомості. Зазначене звуження об'єктів за критерієм їх поділу згідно з цільовим призначенням не є економічно обґрунтованим, адже основна мета володіння нежитловою нерухомістю — використання такої нерухомості у підприємницькій діяльності та одержання прибутку з такого володіння. Тому вважаємо обґрунтованим доповнити перелік об'єктів оподаткування зазначеним податком об'єктами нежитлової нерухомості.

Податок на нерухоме майно є одним із класичних видів податків, що існує в багатьох податкових системах майже у 130 країнах світу. Нерухомість є одним з унікальних об'єктів оподаткування. З метою забезпечення стабільності обігу нерухомості, упорядкованості прав на таке майно законодавством установлено особливий порядок реєстрації прав на нерухомість і правочинів із нею. Таким чином, для правового регулювання нерухомості характерно поєднання приватноправового та публічно-правового методів регулювання. Такі властивості нерухомості, як візуальна наочність, постійність місцезнаходження, тривалість існування, необхідність державної реєстрації, роблять її зручним об'єктом оподаткування, а введення податку на нерухомість має стиму-

лювати його власника до найбільш ефективного використання майна, запобігатиме накопиченню майнових об'єктів окремими власниками.

Правове регулювання обігу нерухомості є одним із головних завдань держави. Провідне місце у цьому посідає правове регулювання відносин, пов'язаних із державною реєстрацією прав на нерухоме майно. І тому на сьогодні одним із питань, яке потребує нагального вирішення, є запровадження єдиної системи державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, що забезпечить належний захист прав фізичних та юридичних осіб на нерухоме майно. Одними з пріоритетних завдань податкової політики України, що визначена в Основних напрямках бюджетної політики на 2012 рік, затверджених Верховною Радою України 13 травня 2011 р., є здійснення методологічно-організаційних заходів щодо належного впровадження з 2012 р. податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

З метою забезпечення стабільності обігу нерухомості, упорядкованості прав на таке майно законодавством встановлено особливий порядок реєстрації прав на нерухомість і правочинів із нею. 1 липня 2004 р. прийнято Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень» (далі — Закон 2004 р.), який визначав правові, економічні, організаційні засади створення у складі державного земельного кадастру єдиної системи державної реєстрації речових прав на земельні ділянки та інше нерухоме майно, обмежень цих прав [12].

Систему органів державної реєстрації прав за Законом 2004 р. складала центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів, який забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної реєстрації прав, створена при ньому державна госпрозрахункова юридична особа з консолідованим балансом (центр державного земельного кадастру) та її відділення на місцях, які є місцевими органами державної реєстрації прав.

Однак систему державної реєстрації прав, передбачену Законом 2004 р., не було створено. До створення єдиної системи органів реєстрації прав, а також до формування Державного реєстру прав у складі державного земельного кадастру об'єкти нерухомості реєструються комунальними підприємствами бюро технічної інвентаризації.

У зв'язку з цим виникла необхідність у регулюванні відносин, пов'язаних із державною реєстрацією прав на нерухоме майно на якісно новому рівні. Саме тому Верховна Рада України 11 лютого 2010 р. і прийняла Закон України «Про внесення змін до Закону України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень” та інших законодавчих актів України» (далі — Закон), яким Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень» викладено у новій редакції та внесено зміни до деяких законодавчих актів, які регулюю-

ють відносини, пов'язані з державною реєстрацією речових прав на нерухоме майно [13].

Закон спрямовано на виправлення практики, що склалася в Україні у сфері регулювання відносин, пов'язаних із державною реєстрацією речових прав на нерухоме майно. Так, Законом передбачається створення єдиної системи державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень і визначаються нові підходи до державного регулювання цивільних правовідносин у цій сфері. При цьому Закон визначив інший концептуальний підхід як до процедури державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, так і до системи органів державної реєстрації речових прав на нерухоме майно. Це і стало першим кроком у реформуванні системи державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та вирішенні зазначеного питання.

Новий підхід щодо побудови системи органів державної реєстрації є важливим та ґрунтується на тому, що державна реєстрація речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень — це офіційне визнання і підтвердження державою фактів виникнення, переходу або припинення речових прав на нерухоме майно та їх обмежень, що супроводжується внесенням даних до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень. Тобто державна реєстрація прав є виключно функцією держави, яка набуває і здійснює свої права та обов'язки через органи державної влади і саме тому орган державної влади і має забезпечувати реалізацію такої функції.

Відповідно до Закону систему органів державної реєстрації речових прав на нерухоме майно складатимуть спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади з питань державної реєстрації прав, який є держателем Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, та його територіальні органи, які є органами державної реєстрації прав.

**Висновки.** З набранням чинності Кодексом відкрито шлях до оновленої податкової системи. Так, із системи загальнодержавних податків та зборів було виключено податок, об'єктом якого було рухоме майно: податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

Об'єктами оподаткування податків з майна, представленими у системі оподаткування України, є лише нерухомість — земельні ділянки та нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Таким об'єктам притаманні особливий нагляд з боку держави через процедуру державної реєстрації майна, що є об'єктом оподаткування, та високий ступінь деталізації. Запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, має супроводжуватися реформуванням системи реєстрації прав на нерухомість. Адже для правового регулювання нерухомості характерно поєднання приватноправового та публічно-правового методів регулювання. Такі властивості нерухо-



ності, як візуальна наочність, постійність місцезнаходження, тривалість існування, необхідність державної реєстрації, роблять її зручним об'єктом оподаткування. За таких обставин надходження від податку на нерухоме майно можуть стати одним із стабільних джерел наповнення дохідної частини місцевих бюджетів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. — 2011. — № 13–14, 15–16, 17. — Ст. 112.
2. Крылова Н. Правовое регулирование налогов на имущество в России и зарубежных государствах / Н. Крылова // Хоз-во и право. — 1997. — № 9. — С. 36–45.
3. Химичева Н. И. Налоговое право / Н. И. Химичева. — М. : БЕК, 1997. — 336 с.
4. Бабкин С. А. Основные начала организации оборота недвижимости / С. А. Бабкин. — М. : Центр ЮрИнформ, 2001. — 190 с.
5. Цивільний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. — 2003. — № 40–44. — Ст. 356.
6. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / І. Є. Криницький. — Х., 2001. — 201 с.
7. Земельний кодекс України // Офіц. вісн. України. — 2001. — № 46. — Ст. 2038.
8. Балабанов И. Т. Операции с недвижимостью / И. Т. Балабанов. — М. : Финансы и статистика, 1996. — 192 с.
9. Будзилович І. Чи можна вважати майном земельну нерухомість України? / І. Будзилович, А. Юрченко // Право України. — 1999. — № 11. — С. 45–48.
10. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. — 608 с.
11. Про оренду землі : Закон України // Відом. Верхов. Ради України. — 1998. — № 46–47. — Ст. 280.
12. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень : Закон України // Відом. Верхов. Ради України. — 2004. — № 51. — Ст. 553.
13. Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень» та інших законодавчих актів України : Закон України // Відом. Верхов. Ради України. — 2010. — № 18. — Ст. 141.

## ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА В УКРАИНЕ

*Кравчун А. С.*

*Рассмотрены основные вопросы правового регулирования имущества как объекта налогообложения в связи с вступлением в силу Налогового кодекса Украины. Исследованы особенности правового механизма платы за землю. Особое внимание уделено проблемам введения налога на недвижимость, отличную от земельного участка.*

**Ключевые слова:** *имущественные налоги, объект налогообложения, плата за землю, арендная плата, недвижимость, имущество.*

## LEGAL REGULATION OF REAL ESTATE TAXATION IN UKRAINE

*Kravchun A. S.*

*The article deals with basic issues of legal regulation of property as tax object in connection with the entry into force of the Tax Code of Ukraine. Considered main features of the legal mechanism of land tax. Particular attention is paid to problems of introducing a tax on real estate, other than land.*

**Key words:** *property taxes, tax object, land tax, rent, real estate, property.*

УДК 346.3

## ДЕЯКІ ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ САНКЦІЙ ЗА ПОРУШЕННЯ ДОГОВІРНИХ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

*Г. І. Сальникова, кандидат юридичних наук, доцент  
Національний університет  
«Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*

*Розглянуто деякі питання, пов'язані із застосуванням виконання зобов'язань. Установлено, що поняття «неустойка» за ЦК України неможливо ототожнювати з поняттям «штрафні санкції» за ГК України, бо боржник повинен буде сплатити суму боргу з урахуванням індексу інфляції, а крім того, 3 % річних, передбачених у ст. 625 ЦК України, і штрафні санкції у розмірі облікової ставки НБУ, установлені у ч. 6 ст. 231 ГК України. Зазначено, що при значному обсязі законодавчих норм, прийнятих останнім часом у галузях цивільного та господарського права, на жаль, спостерігається відсутність єдності практики їх застосування.*

**Ключові слова:** *договірні зобов'язання, відповідальність, санкції, неустойка, пеня, річні, штраф.*

**Постановка проблеми.** При здійсненні господарської діяльності, беручи до уваги низьку дисципліну виконання зобов'язань, великого значення на-