

---

# V. ІСТОРІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ

---

УДК 336.226.211(470)«18/21»

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КАТЕГОРІЙ «ДОХІДНОСТІ» ТА «ЦІННОСТІ» НЕРУХОМОГО МАЙНА ЯК БАЗИ ДЛЯ ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА: ІСТОРІЯ І СУЧАСНІСТЬ

**С. В. ОРЛИК**, кандидат економічних наук  
(Кіровоградський національний технічний університет)

**Анотація.** Досліджено теоретичні та практичні основи застосування категорій «дохідність» і «цінність» як бази для оподаткування нерухомого майна на теренах Наддніпрянської України наприкінці XVIII – початку XX ст. Доведено, що історичний досвід дає можливість стверджувати, що для успішного запровадження податку на нерухомість на сучасному етапі в Україні базу для оподаткування нерухомого майна, відмінного від землі, доцільно визначати за ринковою (або нормативною) вартістю нерухомого майна.

**Ключові слова:** оподаткування, нерухоме майно, податок на нерухоме майно, база оподаткування, дохідність, цінність, рента, українські губернії.

У сучасних умовах в процесі реформування податкової системи України проблема оподаткування нерухомого майна набуває досить вагомого значення з погляду теорії і практики фінансової науки, народного господарства, соціальної політики тощо. Адаже на сьогодні Україна не має ніякого власного досвіду, крім історичного, в оподаткуванні нерухомого майна, який обмежується періодом ринкових відносин кінця XVIII – початку XX ст. Саме ця обставина й обумовила необхідність дослідження проблем еволюції системи оподаткування нерухомого майна на матеріалах дев'яти українських губерній (Волинської, Катеринославської, Київської, Подільської, Полтавської, Таврійської, Харківської, Херсонської та Чернігівської), які в досліджуваній період напри-

кінці XVIII – початку XX ст. перебували у складі Російської імперії (далі – Наддніпрянська Україна). Будь-який податок слід розглядати за елементами податкового механізму. При цьому важливо, щоб усі складові цього механізму взаємодіяли ефективно. Однією із основних складових цього механізму є визначення бази оподаткування до якої будуть застосовуватися певні ставки оподаткування. Саме тому, що є базою оподаткування при оподаткуванні нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки: площа чи вартість нерухомості – стало ключовою проблемою в разі успішного запровадження цього податку в Україні. Можливо саме історичний досвід сприятиме вирішенню цього питання. Вивчення історії оподаткування нерухомості уможливить проведення ана-

лізу основних закономірностей і тенденцій їх виникнення, дозволить уникнути повторення помилок минулого. Вітчизняний історичний досвід дає можливість знайти раціональне зерно для успішного запровадження податку на нерухомість на сучасному етапі в Україні.

Стосовно досліджень історії оподаткування нерухомого майна варто зауважити, що більшість матеріалів, які присвячені оподаткуванню нерухомості, стосуються сучасних проблем зазначеного напрямку, натомість історія цього питання розглядається лише побіжно, а в деяких випадках історичний аспект упущено взагалі. Проблематику оподаткування нерухомого майна досліджували в своїх працях такі вітчизняні науковці: В. Андрущенко, Н. Бобох, О. Буряк, В. Вишневський, О. Гриценко, М. Карлін, О. Кириленко, В. Кравченко, І. Криницький, А. Крисоватий, С. Лекарь, І. Луніна, І. Лютий, В. Мельник, В. Павлов, С. Паранчук, В. Піхоцький, І. Пилипенко, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федосов, В. Чекіна, Л. Чубук.

В історико-економічних дослідженнях, що присвячені історії податкової політики, формуванню місцевих бюджетів кінця XVIII – початку XX ст., проблема оподаткування нерухомого майна переважно згадується у контексті інших питань і лише побіжно. Зокрема, у розробках Г. А. Бочанова, В. Жвалюка, В. Захарова, Б. Оксентюк, В. Орлика, А. Пантелеймоненка, І. Петухової, К. Правілової, В. Пушкарьової, В. Чепко та ін.

Метою статті є дослідження теоретичних основ щодо визначення бази оподаткування нерухомого майна з погляду економічних категорій цінності та дохідності в рамках еволюції системи оподаткування нерухомого майна на теренах Наддніпрянської України наприкінці XVIII – початку XX ст. і проекція історичного досвіду на сучасність.

У процесі нашого дослідження проблем еволюції системи оподаткування нерухомого майна в Наддніпрянській Україні наприкінці XVIII – початку XX ст. [4] було встановлено, що основою оподаткування нерухомого майна, відмінного від землі, була його дохідність або цінність. Саме тому доцільно визначитися з цими політико-економічними категоріями,

розглянути пріоритети наукової думки, яких дотримувалися тогочасні дослідники цього питання. Враховуючи те, що дохід і цінність – багатогранні економічні поняття, які застосовуються у різних значеннях, то, звичайно, звузивши ці поняття до рівня визначення дохідності й цінності саме нерухомого майна, як бази для оподаткування, виникає можливість розглянути їх особливості.

Відомо, що використанню нерухомого майна передують накопичення запасів, активів у вигляді будівель, споруд, землі, які можна вважати багатством їх власника. Тобто джерелом отримання доходу є власність, яка має певне відособлене від власника існування, при цьому незалежно від того, чи здає власник це майно в оренду, чи використовує його самостійно. Дохід, який формується за рахунок використання власності, виникає або з отримання доходу безпосередньо від надання капіталу в користування іншим (наприклад, здача нерухомості в оренду), або в разі власного користування майном (наприклад, використання основних засобів юридичною особою у господарській діяльності, або використання власної квартири, будинка фізичними особами). Отже, ми маємо дохід у двох формах: у першому випадку – у грошовій, а в іншому – в натуральній.

У досліджуваній період питання дохідності та цінності нерухомого майна вивчали науковці того періоду, зокрема Г. Содовський, В. Твердохлебов, А. Ісаєв та ін. Щодо визначення терміна доходу використовувалося надбання політекономічної думки, зокрема представників школи фізіократів, А. Сміта, Д. Рікардо, Ж. Сісмонді. На той час активно підтримувалася думка німецьких економістів відносно двоякості терміна «дохід»: по-перше, дохід як надходження відомої кількості благ до особи, яка їх отримує (особистий дохід – Einkommen); по-друге, дохід становить результат відомої виробничої сили, без відношення до особи (дохід від об'єкта – Ertrag) [1, 8]. Відповідно, на основі такого поділу в оподаткуванні формувалися дві основні групи: прибуткове оподаткування та реальне оподаткування або оподаткування джерела (об'єкта) доходу. В російській науковій лі-

тературі кінця XIX – початку XX ст. поняття «дохід» не мало такої двозначності, а тому обидва значення застосовувалися німецькими термінами в оригінальній транскрипції. Крім того, у дефініціях Einkommen та Ertrag не було встановлено єдності визначення доходу – різні вчені-економісти трактували їх на власний розсуд (К. Г. Рау, А. Е. Шеффле, В. Г. Рошер, Ж. Б. Сей, Г. Герман, А. Вагнер, Л. Штейн). На думку Г. Содовського, найбільш точно визначення доходу Einkommen дав А. Вагнер у праці «Загальна теоретична і соціальна економіка»:

1) це та сума господарських благ, які належним чином і у визначені періоди (зазвичай протягом року) мали здатність повторюватися, надходили до особи, як нова складова частина його майна, яка ставала чистим продуктом постійного джерела придбання. Ця частина господарського виробництва виникає із господарського виробництва взагалі (виробництва), або з окремих видів господарської діяльності (праці), або ж із прав власності та вимоги;

2) це сукупність вигод, які періодично або постійно надходять до особи від використання майна або від можливості користуватися майном, за відрахуванням певної частини на використання самого майна та на зменшення його мінової вартості [8, с. 4].

Що стосувалося визначення доходу у значенні Ertrag, то в цьому разі зазначалося, що йдеться про сукупність засобів (послуг, благ, вигод), які вироблялися об'єктом протягом певного часу внаслідок володіння, використання, надання прав користуватися із застосуванням більшої чи меншої міри людської праці [8, с. 6–7]. А. Ісаєв, трактуючи двозначність термін «дохід», брав за основу визначення Г. Германа, де дефініція «Ertrag» ототожнювалася з валовим доходом, який позначав усю сукупність надходжень, а поняття «Einkommen» – чистий дохід, тобто все те, що людина використовувала для задоволення власних потреб [1, с. 255].

Що стосується цінності нерухомого майна, то економісти другої половини XIX – початку XX ст., які займалися цією проблематикою, використовували відомі в економічній науці теорії цінності, зокрема, теорії кориснос-

ті А. Шторха, Ж. Б. Сея, Б. Гільденбранда, К. Кніса, теорії попиту і пропозиції Ф. Бастіа, Г. Д. Маклауда, юридичної теорії Реслера, теорії суб'єктивної цінності Б'йом Баверка, трудової теорії А. Сміта, Дж. Лока, Д. С. Стюарта, Д. Рікардо, К. Маркса (враховуючи всі суперечності, які виникали між авторами теорій). Усі вони прагнули віднайти раціональне зерно у визначенні цінності для певного об'єкта дослідження. В цьому випадку, маючи за ціль не абстрактне вивчення процесу її визначення, а віднайдення обґрунтованого конкретного вартісного показника, який би став базою для оподаткування нерухомого майна. В такій вузькій проблемі виникла необхідність привести явища до узагальнюючої універсальної основи, яка була б найбільш об'єктивною і найменше залежала б від окремих випадків. Завдання ускладнювалося тим, що цінність нерухомого майна в будь-якому випадку залежала від факторів, пов'язаних із використанням майна у взаємозв'язку з інтересами людини. У свою чергу, спільні інтереси людей могли бути представлені інтересами окремих осіб, що створювало суб'єктивну цінність, або ж інтересами, які стосувалися цілей предмета, що зумовлювало виникнення об'єктивної цінності.

Якщо в ході визначення суб'єктивної цінності, в широкому розумінні, вдаватися до вивчення окремих випадків та індивідуальних фактів, що враховують різноманітність смаків, уподобань, звичок людей, від яких залежить суб'єктивна цінність, то це зумовить необхідність вивчення психології людини, в якій виникає та чи інша потреба в певних речах, або їхнього впливу на формування ціни. Крім того, суб'єктивну цінність не слід ототожнювати з корисністю, яка з'являється виключно у разі принесення користі. Суб'єктивна цінність може виникати в будь-якому разі, навіть якщо предмет, або його частина безкорисні, коли від цього є певна вигода (задоволення), пов'язана із володінням або придбанням. Зв'язавши поняття суб'єктивної цінності до узагальнюючих інтересів, російський дослідник оподаткування нерухомості Г. Содовський у праці «До питання про податок на нерухоме майно і будівлі з погляду політичної економії

та фінансового права» [8, с. 9–10] зазначав, що вона поділяється на суб'єктивну: 1) майнову цінність; 2) обмінну цінність; 3) прибуткову цінність або продуктивну цінність; 4) споживчу цінність.

Що стосується об'єктивної цінності, то розрізнялися три її види: 1) об'єктивна майнова цінність (звичайна торговельна чи грошова цінність). 2) об'єктивна обмінна цінність; 3) об'єктивна прибуткова цінність або цінність розрахунків. При об'єктивному визначенні цінності ми мали на меті об'єктивну оцінку, при якій не бралися до уваги суб'єктивні інтереси осіб. Об'єктивна прибуткова цінність відзначалася здатністю змінюватися залежно від зміни факторів впливу, наприклад, кон'юнктури ринку найманих плат.

У досліджуваній період цінність нерухомого майна з метою оподаткування визначалася у взаємозалежності з дохідністю. Ця залежність законодавчо закріплювалася у височайше затверджених 8 червня 1893 р. «Правилах оцінки нерухомого майна для оподаткування земськими зборами», де було чітко зазначено, що нерухоме майно оцінювалося за показником його середньої чистої дохідності. У разі неможливості проведення оцінки нерухомого майна за його середньою чистою дохідністю. Дохідність майна визначалася за показником цінності майна, тобто за визначенням матеріальної цінності будівлі, за кубічним утриманням споруди або за показником квадратного утримання частин споруди: підлоги, стелі, стін тощо з урахуванням стану, місця знаходження, вартості землі під забудовою та інших особливостей. Для міської нерухомості відношення дохідності до цінності майна окреслювалося в межах від 3 до 6 % [6, с. 418]. Базою для оподаткування встановлювалася дохідність майна, яку можна було визначити через об'єктивну прибуткову цінність нерухомого майна. На думку Г. Содовського, «якщо необхідно встановити базу оподаткування на найбільш тривалий час, то прибуткова цінність є більш придатною, бо вона визнається більш стабільною» [8, 12]. Але на практиці спосіб вироблення норми оцінки за цінністю міського нерухомого майна не набув популярності. Лише Новгородська та Херсонська гу-

бернії імперії обрали цінність як основу для визначення дохідності нерухомості, а всі інші губернії віддали перевагу принципів оцінки за середньою чистою дохідністю, використовуючи для цього квартирні плати [3, с. 1].

Такий тісний зв'язок цінності з дохідністю нерухомого майна змушував розглядати його цінність через призму дохідності та відсіювати ті частини цінності, які не приносили доходу, вони впливали на матеріальну вартість. Саме такого принципу в оцінці міського нерухомого майна прагнула дотримуватися оціночна комісія Херсонської губернії з урахуванням того, що «як не досконало потрібно знати цінність будівель, зайнятих під житлом, торгівлею і промислом, але необхідно мати на увазі, що цінність цих будівель повинна бути в повній гармонії з дохідністю, оскільки лише за таких умов визначена цінність буде тим об'єктивним нормальним показником, від якого береться реальний податок» [2, 6]. Саме тому необхідно було визначитися, з яких узагальнюючих частин повинна складатися нормальна цінність нерухомого майна, без урахування індивідуальних особливостей елементів будівлі, оскільки вони здебільшого відображали особисті примхи власника, які здебільшого не приносили доходу. Херсонською оціночною комісією було визначено, що цінність міського нерухомого майна складалася з: 1) цінності присадибної ділянки; 2) матеріальної цінності будівлі; 3) цінності служб (сараїв, конюшень, погребів та інших підсобних споруд); 4) цінності огорожі, бруківки, зливних ям, водопроводу та інших елементів благоустрою [2, с. 4].

Зверталася увага на те, що до розрахунку цінності нерухомого майна необхідно брати лише продуктивний будівельний капітал, який міг фактично чи гіпотетично приносити дохід. Не бралися до уваги особливі, специфічні характеристики житлових будівель і підсобних споруд, якщо дохід від них не передбачався. Наприклад, товщина стіни, яка матеріально збільшує цінність будівлі, але ніяким чином не впливає на плату за винайм, або ж наявність сараїв, які мали свою матеріальну цінність, проте оскільки їх рідко здавали в оренду, то й не мали впливу на орендну плату за квартиру.

Визначивши матеріальну вартість житлового чи торговельного нерухомого майна за матеріальною вартістю, необхідно було знайти універсальний показник залежності цієї цінності. Майже десятирічний пошук цього показника в Херсонській губернії привів оціночну комісію до висновків, що «одним із головних ознак комфортабельності внутрішнього оздоблення будинку необхідно визнати висоту вікна... Кількість вікон та їх висота – дві змінні величини, які охоплюють залежність: кількості кімнат, відповідно, і внутрішніх дверей, перегородок і висоту приміщень» [2, с. 8]. З використанням місцевих цін на будівельні матеріали й засоби та договірних цін на будівельні роботи було складено розрахункову відомість на одне вікно, двері, піч і 1 кв. сажень внутрішньої стіни та стелі по районах міста. Така розрахункова відомість давала можливість установити співвідношення між видом підлоги в будинках одного типу певного району міста та середньою цінністю 1 дверей, печі, вікна та 1 кв. сажня перегородки в будівлі з різною висотою вікна. На думку оціночної комісії, цих двох залежностей було достатньо, аби встановити повну цінність внутрішньої частини будівлі залежно від району міста, висоти вікна й виду підлоги. Отже, загальні норми оцінки міського нерухомого майна Херсонської губернії були розраховані в рублях за 1 кв. сажень будівлі залежно від кількості та висоти вікон, виду підлоги (земляна, дерев'яна). Звичайно, визначення лише загальної матеріальної цінності недостатньо для встановлення дохідності нерухомого майна, адже на цінність нерухомості впливали й інші продуктивні фактори, а саме: наявність служб (холодні прибудови), різноманітні зручності (ванна, туалет, водяні крани, каналізація, балкони, електрифікація). На ці додаткові зручності також було обраховано норми цінності в рублях.

Слід звернути особливу увагу на те, що на дохідність і цінність нерухомого майна особливий вплив справляли поземельна рента, процент на капітал і рента від будівлі. Відсутнє значення рента відіграла у великих містах, де дохідність і цінність нерухомого майна залежала від його місця розташування віднос-

но центра, або ж інших місць, пов'язаних із певними зручностями.

Рента – додатковий дохід, який отримує особа понад певний прибуток на затрачені працю і капітал; утворення ренти зумовлено більш сприятливими умовами, в яких знаходиться один підприємець порівняно з іншим, наприклад, обробляє кращу ділянку землі, здає квартиру у центрі міста, має інший привілей тощо.

Відомо, будівлі та споруди завжди знаходяться на земельній ділянці, а тому отримання будь-якого доходу від використання нерухомого майна тісно пов'язане із використанням земельної ділянки, що утворює цілісний майновий комплекс. Якщо на землі, яку здають в оренду в межах населеного пункту, немає будівель, або якого-небудь іншого капіталу, то орендна плата, яку виплачує орендатор, буде дорівнювати земельній ренті. Якщо на земельній ділянці знаходиться нерухомість, то під час формування орендної плати будуть враховувати не лише земельна рента, а й позичковий процент, сплачуваний за тимчасове використання прикладеного до цієї землі капіталу (у вигляді будівлі). Розмір орендної плати за капітал (ОП), тобто нерухоме майно, можна виразити формулою:

$$\text{ОП} = \text{А} + \% + \text{РП}, \quad (1.1)$$

де А – амортизація раніше вкладеного у нерухомість капіталу;

% – процент на вкладений капітал;

РП – рентні платежі.

Така взаємопов'язаність нерухомого майна й землі утворює дві ренти – земельну та будівельну. В будь-якому разі саме земля є першоджерелом утворення інших рент несільськогосподарського походження, зокрема, таких, як гірнична, будівельна, житлова, туристична та ін.

При розгляді теорій рентних відносин, які закладалися В. Петті, А. Сміттом, Дж. Андерсоном, Т. Р. Мальтусом, Д. Рікардо, Ж. Сімонді, Дж. С. Міллем, І. Родбертусом, К. Марксом; фізіократами – Ф. Кене, А. Р. Ж. Тюрго; маржиналістами: Дж. Б. Кларком, А. Маршаллом, К. Менгером, В. Парето, І. Г. фон Тюне-

ном та іншими, значна увага приділялася земельній ренті, яка утворювалася у сільському господарстві. Лише деякі дослідники зупинялися на утворенні інших несільськогосподарських рент.

Так, А. Сміт у праці «Добробут націй» [7, с. 515] визначав, що саме рента з будівель або наймана плата становили базу оподаткування, яка, у свою чергу, мала дві складові – будівельну ренту і земельну ренту. Будівельна рента (або рента будівлі) – відсоток або прибуток на капітал, затрачений на будівництво споруди. При цьому він зазначав, що цієї ренти було достатньою, по-перше, для виплати будівельникові такого самого відсотка, що його він отримав би на свій капітал, якби віддав його в позичку під надійне забезпечення, і, по-друге, для збереження його будинку в належному стані, або, що те саме, для відшкодування через певну кількість років капіталу, витраченого на його спорудження. Через це рента з будівель, або звичайний прибуток із будівель, визначається звичайним відсотком на капітал. Друга частина ренти – земельна рента, фактично, є додатковою рентою, яка, за визначенням А. Сміта, була ціною, яку мешканець будинку сплачував за якусь дійсну або передбачувану перевагу розташування. Так, будівлі, які розташовувалися в сільській місцевості, далеко від великих міст, мали давати незначну земельну ренту. Земельна рента з приміських будівель, особливо з будівель поблизу великих міст, обов'язково мала бути значно вищою, адже в цьому разі особливі зручності або привабливість місцевості дуже добре оплачувалися. Звичайно, найбільшою земельна рента була у столиці, а саме в тих окремих її районах, де існував найбільший попит на будинки для будь-якої мети: промислової, торгівельної, розваг і прийому гостей або з типового марнотратства й моди.

Складові ренти з будівель (найманої плати) по-різному позначалися на результаті формування податку. Так, рента з будівель не могла особливо впливати на будівельну ренту, оскільки будівельник мав свій рівень прибутку, який він повинен отримати. Інакше будівництво було б припинено й, відповідно, потреба на будівлі зростає. З іншого боку, зазначений

податок не може повністю припадати на земельну ренту, його слід розподіляти так, щоб його одна частина припадала на мешканця будинку, а друга – на власника землі.

Отже, земельну ренту від землі під забудовою можна визначити, якщо відома вартість будівлі, грошова (купівельна) вартість земельної ділянки і дохід, який приносить будівля. Визначивши чистий дохід шляхом коригування його показниками витрат і амортизацією, порівнюємо його зі звичайним процентом на капітал, затрачений на будівлю. Після порівняння отриманої різниці з процентом від грошової (купівельної) вартості земельної ділянки визначимо залишок, який і становить земельну ренту. Однією з причин появи ренти від земельних ділянок під забудовою можна вважати обмеженість їх кількості. Рента проявляється у грошовому вираженні лише місце тоді, коли при однакових витратах капіталу на однакові ділянки землі отримують різні доходи. Тобто, ці доходи з'являються зовсім не від затраченої праці чи вкладення капіталу, а завдяки вигідному місцю знаходження земельної ділянки, попит на яку зростає, що, у свою чергу, формує завищені ціни. При цьому власники нерухомості, яка розташована на таких земельних ділянках, активно використовують будь-які поліпшувальні фактори, пов'язані з розвитком міського господарства, не докладаючи до цього жодних зусиль, а саме: наявність доріг, що дають можливість для транспортного забезпечення, близькість до парків, наявність лікарень, шкіл, освітлення вулиць, інші фактори покращання благоустрою. За рахунок тих платників податків, які сплачували кошти до місцевого бюджету, або інших факторів збільшувалася цінність нерухомості окремих осіб тільки на підставі привілейованого їх місця знаходження. В особливо значних розмірах земельна рента зафіксована у певних частинах великих міст. Виявляється, внаслідок вигідного у комерційному чи житловому плані перебування земельних ділянок під об'єктами нерухомості земельна рента може в декілька разів перевищувати процент із капіталу, затрачений на будівництво. При цьому доходи, які отримували власники такої нерухомості в повному обсязі, могли складатися з ренти від

земельних ділянок, на яких знаходилися ці будівлі.

Розвиток великих міст Наддніпряної України наприкінці XIX ст. та на початку XX ст. підтверджував на практиці ряд теоретичних суджень про існування земельної ренти. Зокрема, залежність земельної ренти від кількості населення міста констатував Г. Содовський, зауважуючи, що тягар земельної ренти найчастіше падав саме на бідні стани населення, які винаймали житло у їх власників. Це явище пояснюється тим, що наявність саме невеликих квартир становила обмежену кількість, натомість попит на них у малозабезпеченого населення залишався стабільно великим, а тому «саме бідне населення платить за кожний квадратний фут свого житла дорожче, ніж заможні люди» [8, с. 25], які часто селилися за містом. Найбільша земельна рента, за визначенням дослідника, досягалася в торговельних і особливо престижних частинах міста. Звичайно, комерційна вигідність була пов'язана зі зручністю збуту – наявністю місця найбільшого відвідування покупцями, за рахунок чого власники виставляли високі орендні ціни, головну частину яких і становила земельна рента. Звичайно, «особливо високою земельна рента була на базарах, які, як відомо, приваблювали багато народу, на вулицях, які служили місцями прогулянок тощо; також ресторани та інші подібні заклади особливо процвітають в таких місцевостях» [8, с. 26].

Отже, можна стверджувати про наявність характерної для міст природної міської земельної ренти, яка утворюється через обмеженість ресурсу землі в містах і в результаті взаємодії наявних характеристик ресурсу, у тому числі і будівлі, та загального прогресу й розвитку інфраструктури міста.

Економічна наука у сфері нерухомості визначає такі види ренти: диференціальну I та II, монопольну й абсолютну. Лише англо-американська економічна наука не визнає існування абсолютної ренти.

Причина утворення диференційованої ренти I для нерухомого майна полягає в тому, що обмеженість ресурсу землі, на якій знаходиться нерухомість, формує звичайну монополію на об'єкт господарювання через наявність та-

ких умов: місцезнаходження (до центру міста, до торговельно-виробничих об'єктів); будівельна якість ґрунтів, на яких споруджується нерухомість; фактори благоустрою, у тому числі соціальні, комунікаційні, транспортні, інженерні.

Диференціальна рента II виникає завдяки додатковим вкладенням капіталу, який невіддільний від земельної ділянки, та поліпшує якісні показники нерухомого майна.

Монопольна рента утворюється на обмежені ресурси, в цьому випадку внаслідок рідкості пропозицій на певні види будівель у визначеному місці знаходження. Монопольну ренту отримує власник нерухомого майна, або орендар. Вона дорівнює абсолютній величині різниці між звичайною орендною платою та індивідуальною орендною платою, або між звичайною ціною нерухомого майна та продажною.

Що стосується абсолютної ренти на нерухоме майно, то вона передбачає реалізацію права власності на нерухомість при здачі її в оренду або плату за надання доступу до володіння, використання об'єкта нерухомості. Абсолютна рента на нерухоме майно у вигляді будівель формується у взаємозв'язку із земельною ділянкою, на якій вони знаходяться, і становить економічний приріст до ціни такого нерухомого майна, яке в результаті дає надлишок прибутку над середнім прибутком.

У кількісному вираженні абсолютну ренту можна обрахувати за формулою:

$$AP = OP - (Z + P), \quad (1.2)$$

де AP – абсолютна рента;

OP – орендна плата, за якою власник передає нерухоме майно користувачеві;

(Z + P) – затрати власника на утримання нерухомості плюс середній прибуток.

Абсолютна рента не утворюється, якщо власник і користувач нерухомості – одна і та ж особа. Абсолютна рента може утворюватися не тільки при здачі нерухомості в оперативну оренду, а й при фінансовому лізингу та продажу об'єкта нерухомості.

Оскільки міська земельна рента досить специфічна, то, звичайно, рентоформуючі факто-

ри міських територій потребують додаткового вивчення для врахування їх під час визначення грошової оцінки міських земельних ресурсів та іншого міського нерухомого майна, що відмінне від землі. Міська земельна рента повинна враховувати не тільки економічні та фізичні фактори, а, можливо, й екологічні та соціальні, які для міської земельної ренти можуть бути визначальними.

Шляхом дослідження теоретичних основ оподаткування податком на нерухоме майно встановлено, що категорії «дохідність» і «цінність» були покладені в основу визначення бази оподаткування нерухомого майна. Такий підхід в оподаткуванні обґрунтований більшістю вчених досліджуваного періоду, які розглядали це питання з погляду політичної економії та фінансового права. При цьому доведено існування тісного взаємозв'язку та взаємозалежності між категоріями дохідності та цінності, які мали навіть законодавче закріплення відношенням дохідності до цінності міського майна в межах від 3 до 6 %. Тобто базою для оподаткування було визначено дохідність майна, яка встановлювалася за орендними платами, а якщо це було неможливо, то через об'єктивну прибуткову цінність нерухомого майна. Отже, застосування доходу, який було отримано під час використання майна як бази для оподаткування податком на нерухоме майно, можна назвати етапом зародження прибуткового оподаткування в Російській імперії після відміни подушного оподаткування. Отже, оподаткування нерухомого майна формувалося за прибутковим принципом оподаткування.

Нерозривний зв'язок будівель і споруд із земельними ділянками, на яких вони знаходилися, у контексті досліджуваної проблеми зумовив висновок про те, що на дохідність і цінність нерухомого майна особливо впливає поземельна рента, процент на капітал і рента від будівлі.

З'ясовано наявність характерної для міст природної міської земельної ренти, яка утворювалася у зв'язку з обмеженістю ресурсу землі в містах та в результаті взаємодії наявних характеристик ресурсу, у тому числі і будівлі, та загального прогресу й розвитку інфраструктури міста. Саме тому у сфері не-

рухомості можуть утворюватися всі існуючі види ренти: диференціальна I та II, монопольна й абсолютна.

Що стосується сучасних підходів до визначення бази оподаткування нерухомого майна, відмінного від землі, то вони повністю протилежні вищевикладеному історичному досвіду. Так, відповідно до ст. 265 Податкового кодексу України [5], базою оподаткування визначено житлову площу об'єкта житлової нерухомості. Тобто метри квадратні житлової нерухомості будуть однаково оподатковуватися в різних містах України без урахування місцезнаходження, вартості нерухомого майна, ефективності його використання. Такий підхід нівелює заявлений законодавцем статус цього податку, який визначається як «податок на розкіш». Адже вартісний діапазон житла у різних містах України дуже широкий. Так, квартира розміром 100 м<sup>2</sup> у престижному районі м. Києва може бути оцінена в декілька разів дорожче, ніж п'ятикімнатна квартира площею 150 м<sup>2</sup> у м. Кіровограді. Але власник квартири у м. Києві не буде платником податку, а власник квартири у м. Кіровограді повинен буде платити податок, оскільки норми Податкового кодексу України встановили, що база оподаткування об'єкта житлової нерухомості, яка перебуває у власності фізичної особи – платника податку, зменшується для квартири обсягом 120 м<sup>2</sup>, а для житлового будинку – на 250 м<sup>2</sup>. За таких умов в оподаткуванні порушується принцип соціальної справедливості. Сьогодні запровадити в Україні податок на нерухомість, використовуючи базу оподаткування з урахуванням її вартості та всіх факторів впливу, які формують ринкову вартість об'єктів нерухомості, немає можливості, оскільки для цього необхідно створити єдиний кадастр (реєстр) житлової та нежитлової нерухомості, а також необхідно провести відповідну підготовчу роботу з установами чітких нормативів для оцінки об'єктів нерухомості. Хоча в Податковому кодексі України і визначено, що базу оподаткування об'єктів житлової нерухомості (житлова площа об'єкта житлової нерухомості), в тому числі їх часток, які є власністю фізичних осіб, обчислює контролюючий орган на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, але проблема



повноти цих даних залишається під сумнівом, що ставить під загрозу процес адміністрування цього податку.

Крім того, у результаті виконаного дослідження встановлено тісний взаємозв'язок між двома об'єктами нерухомості – землею і будівлями (майном), які утворюють рентні доходи у вигляді будівельної (майнової) ренти та земельної ренти, та запропоновано частину таких доходів вилучати на користь державної казни через механізм оподаткування. Вилучення частини рентних доходів можливе у двох варіантах:

- у вигляді земельного податку – це для земельної ренти, який падає на власника землі чи користувач;
- у вигляді податку на майно – це для будівельної (майнової) ренти, який падає на власника будівлі, а у разі встановлення орендної плати перекладається на користувача.

Протягом усього досліджуваного періоду в містах, по селах і містечках Наддніпрянської України застосовувався єдиний податок на нерухоме майно, без розподілу на земельний податок і податок на майно. Тоді як земельний податок справлявся лише до земель сільськогосподарського призначення та земель, які не входили до складу міської території. Історичний досвід застосування єдиного майнового податку підтверджений у сучасній практиці оподаткування міського нерухомого майна більшості держав об'єднаної Європи, США, та Російській Федерації.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. – 270 с.
2. Материалы для оценки городов Херсонской губернии по Закону 8-го Июня 1893 года / Издание Херсонской Губернской Земской Управы. – Херсон : Типо-литография насл. О. Д. Ходушной, 1909. – Вып. III: Принципы оценки городских имуществ по инвентарной стоимости их и нормы оценки городов и посадов губернии, 1909. – 36 с.
3. Методы описания и выработки норм доходности по оценке городских недвижимых имуществ / сост. А. Н. Дядиченко ; Оценочно-экономическое отделение Владимирской губернской земской управы. – Владимир на Клязьме : Типо-литография губернской земской управы, 1905. – 132 с.
4. Орлик С. В. Еволюція системи оподаткування нерухомого майна в Російській імперії наприкінці XVIII – початку XX ст. (на матеріалах українських губерній) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук: спец. 08.00.01 «Економічна теорія та історія економічної думки» / С. В. Орлик. – Київ, 2012. – 20 с.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755 (зі змінами та доповненнями) / Інтернет – сторінка Міністерства доходів і зборів України. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nk/rozdil-xii--mistsevi-podatki-i/>. – Назва з екрана.
6. Правила оценки недвижимых имуществ для обложения земскими сборами : № 9744 от 8 июня 1893 г. // ПСЗ. – изд. 3-е. – В 33 т. – Офиц. изд. – С.Пб. : Гос. типография, 1897. – Т. 13. – 1897. – С. 414–419.
7. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Адам Сміт ; під ред. Є. Литвин. – К. : Port Royal, 2001. – 594 с.
8. Содовский Г. К вопросу о налоге на недвижимые имущества и строения с точки зрения политической экономии и финансового права / Густав Содовский. – С.Пб. : Пушкинская Скоропечатная, 1901. – 57 с.

**С. В. Орлик**, кандидат экономических наук (Кировоградский национальный технический университет). **Теоретические основы категорий «доходность» и «ценность» недвижимого имущества как базы для налогообложения недвижимости: история и современность.**

**Аннотация.** Исследованы теоретические и практические основы применения категорий «доходности» и «ценности» как базы для налогообложения недвижимого имущества на территории Приднепровской Украины в конце XVIII – начале XX в. Доказано, что исторический опыт позволяет утверждать, что для успешного внедрения налога на недвижимость на со-

временном этапе в Украине базу для налогообложения недвижимого имущества, отличного от земли, целесообразно определять по рыночной (или нормативной) стоимости недвижимого имущества.

**Ключевые слова:** налогообложение, недвижимость, недвижимое имущество, налог на недвижимое имущество, база налогообложения, доходность, ценность, рента, украинские губернии.

**S. V. Orlyk**, Cand. Econ. Sci. (Kirovograd National Technical University). *Theoretical basis of the categories of «yield» and «value» of the property as the base for property taxation: past and the present.*

**Summary.** *This paper investigates the theoretical and practical basis of the use of «yield» and «value» categories as the basis for taxation of the real estate on the territory of Dnipro historical region in the late XVIII – beginning of XX centuries. It is proved that the historical experience provides an opportunity to argue that the successful implementation of the property tax at the current stage in Ukraine the basis for the taxation of other real estate than land, it is appropriate to define the market (or regulatory) value of the property.*

**Keywords:** *taxation, real estate, real asserts, real asserts tax, tax base, yield, value, rent, Ukrainian provinces.*