

Проблеми визначення бази оподаткування для податку на нерухоме майно (XIX – початок XX ст.)

У статті проаналізовано історичний досвід оцінки нерухомостей для визначення бази оподаткування податком на нерухоме майно в Російській імперії, у тому числі й в українських губерніях. Визначено проблемні питання та недоліки в організації оціночних робіт.

оподаткування, нерухомість, нерухоме майно, оціночний збір, оцінка нерухомого майна, база оподаткування, Російська імперія, українські губернії

Будь-які пріоритети розвитку не можливо визначити без вивчення історичного досвіду в тій чи іншій галузі, а особливо в сфері оподаткування. При розробці діючого законодавства можливе, а подекуди й необхідне, використання власного історичного досвіду. Проблема оподаткування нерухомого майна досить цікава та значуща з точки зору теорії і практики фінансової науки, народного господарства, соціальної політики тощо.

Проблеми історії оподаткування нерухомого майна в Російській імперії майже не досліджувалися. Виняток складають окремі праці дореволюційних науковців, сучасників досліджуваної епохи, - М.Алексеєнка, В. Лебедева, Г.Содовського, В.Твердохлебова та ін. В історико – економічних дослідженнях, що присвячені історії податкової політики, формування місцевих бюджетів ця проблематика переважно згадується лише побіжно у розробках К. Правілової, І.Петухова, В.Орлика, В.Пушкарьової, В.Захарова, І.Архипкіна, А.Семенова та ін. Слід звернути увагу на праці іноземних дослідників сучасних проблем оподаткування нерухомого майна або організації оцінки вартості нерухомого майна для цілей оподаткування які побіжно звертали увагу на їх історичний аспект, це такі як Є. Тарасевич, Д. Еккерт, С.Ануфрієва, О.Міхеєва та ін.

Найбільшою проблемою, яка залишалась протягом досліджуваного періоду у справлянні податку на нерухоме майно було встановлення реальної і справедливої бази для оподаткування. Так, відповідно до діючого законодавства досліджуваного періоду базою для оподаткування було визначено дохідність майна або об'єктивну прибуткову цінність нерухомого майна. Для того, щоб її визначити необхідно було проводити відповідні оціночні роботи.

© С.В.Орлик, 2011

В оціночній діяльності можна виділити чотири періоди: перший – з моменту запровадження оціночного збору в окремих містах імперії до введення земського та державного оподаткування нерухомості 1863- 1864 рр. – це період виключно місцевого оподаткування міської нерухомості; другий з 1863- 1864 рр. по 1893р. – цей період потрібного оподаткування нерухомого майна, коли поряд з місцевим оподаткуванням оціночним збором міської нерухомості з'явилося оподаткування цієї ж нерухомості державним податком і земськими зборами; третій – з 1893 року по 1912 року – період реформування земського оподаткування нерухомого майна; четвертий – з 1912 року по 1917 року – період реформування державного податку на нерухоме майно.

Перший етап оціночних робіт хартиризувався тим, що оцінка нерухомого майна проводилася лише в деяких містах імперії, де в законодавчому порядку вводився оціночний збір (м. С.–Петербург (з 1804р.), м. Київ (з 1831р.), м. Херсон (з 1833р.) 10,7 %, м. Одеса (з 1834р.), м. Харків (з 1835р.) та ін). Оцінці підлягала як житлова так і промислова нерухомість що знаходилася в міських межах. Оціночна вартість нерухомості, встановлювалася спеціально створеним комітетом, до складу якого входили представники від кожного міського стану. При визначенні оціночного капіталу (бази оподаткування) встановлювалися відсотки від 6 до 12 чистого доходу, залежно від виду будівель, що оцінювалися. До розрахованої таким чином оціночної вартості нерухомого майна (бази оподаткування) застосовувалася ставка збору в розмірі від 0,5% до 1% «з кожного оціночного рубля» такої нерухомості.

Після проведення міської реформи, яка була закріплена Міським положенням від 16 червня 1870 р., оподаткування міської нерухомості місцевим оціночним збором мало деяке поширення серед міст імперії. Базою обкладення оціночним збором визначено чистий дохід від нерухомого майна, який визначався міським громадським управлінням, а при неможливості визначити дохід – з вартості нерухомого майна. Розмір оціночного збору встановлювався міською Думою у процентах до бази обкладення, який не міг перевищувати 10% чистого доходу від нерухомого майна або 1% його вартості [1, с. 835]. У більшості міст за базу обкладення брався чистий дохід. Для його визначення валовий дохід коригувався на суму витрат, пов'язаних з утриманням цього нерухомого майна. В окремих випадках бралися до уваги місцезнаходження майна, витрати на ремонт, документи на придбання зазначеного майна тощо. В містах створювалися спеціальні оціночні комісії, які проводили обстеження та опис об'єктів нерухомості.

Слід зазначити, що оціночний збір з нерухомого майна по суті був розкладочним, але в основу покладено окладну систему оподаткування, тобто до бази оподаткування застосовувалася ставка (оклад). Окладна система вимагала точного визначення бази оподаткування, так як саме до неї будуть застосовані ставки. Але стан оціночних робіт був недосконалим, неточним і приблизним, що породжувало нерівномірність та несправедливість в оподаткуванні та значну кількість звернень домовласників до оціночних комісій про перегляд оцінки їхнього нерухомого майна.

Другий період розвитку оподаткування нерухомого майна у Російській імперії розпочалося з другої половини 1863 року, коли було запроваджено державний податок з нерухомого майна в містах, посадах і містечках [2], а з 1 січня 1864 року введено оподаткування земськими зборами [3]. Тобто, одночасно з міським оціночним збором нерухомість стала оподатковуватися державним податком та земськими зборами – це фактично потрійне оподаткування одного об'єкта оподаткування. Базою для оподаткування нерухомостей була визначена цінність або доходність такого майна. Але, характерною особливістю запровадження цих податків, було те, що фактично база для оподаткування була не підготовленою, а тому одночасного оподаткування промислової нерухомості по всіх губерніях, в силу закону, не відбулося. Ті земства, які спробували керуватися тимчасовими правилами «тракували їх дуже своєрідно, приймаючи в основу оцінки, то цінність, то доходність, то обидві ознаки одночасно, причому самі поняття цінності і доходності були не зрозумілими і суперечливими» [4, с.7], а тому особливих змін у підходах щодо нарахування податку не відбувалося. До середини 80 –х років розкладка податку в більшості губерній здійснювалася по нормах міських управ. При цьому, земства «визнавали платіжною одиницею не окреме міське майно, а всю сукупність міського поселення, не вдаючись в детальну оцінку кожного домоволодіння; вони обмежувалися лише оцінкою невеликого вісотка будинків в місті, а потім по цих оцінках обраховували загальну цінність міського майна, далі

розкладали суму всього збору по нормах міських управлінь» [5, с. 92]. Що стосується промислової нерухомості, то у тих містах, де справлявся оціночний збір (міський збір), уже був певний досвід у виробленні методики оцінки міських нерухомостей різного типу й призначення, а от оцінка промислової нерухомості взагалі мало практикувалася (лише у випадках коли промислові підприємства знаходилися у місті в якому справлявся оціночний збір на всю міську нерухомість). Це пов'язано з тим, що на момент запровадження податку на нерухомість, а то й «з давніх часів велика частина промислових підприємств будувалася на землях, безпосередньо поблизу великих міст, які нерідко в адміністративному відношенні були якби «нічийними» - не міськими і не сільськими» [6, с.127]. В українських губерніях ситуація була аналогічною, наприклад, в Чернігівській і Херсонській губерніях заводи, фабрики здебільшого були розміщені в селах, а не в містах [7, с. XVII]. Крім того, у зв'язку з тим, що розподіл податку проводився на основі розкладочної системи, то в більшості губерній не переймалися якісною оцінкою оподаткованої нерухомості, головне було рівномірно і пропорційно розподілити доведену суму податку [8, с.ІІІ]. Така «пропорційність» досягалась простим математичним способом, не вдаючись в оцінку поодинокого промислового підприємства, тобто оцінювали якусь кількість типових промислових підприємств, а потім згідно з цією оцінкою «на око» розкладали загальну суму розкладки між об'єктами нерухомого майна. Так, наприклад щодо земського оподаткування фабричних, заводських приміщень в Олександрійському повіті Херсонської губернії, то маючи законні підстави для їх оподаткування вони не оподатковувалися ні в 1866 ні в 1867 роках. Лише в 1868 році почали оподатковувати вітряні, земляні і водяні млини, винокуренні та пивоваренні заводи [9, с.418]. Проведена оцінка цього нерухомого майна не враховувала їхніх індивідуальних особливостей, а тому була встановлена для всіх однаковою.

Оціночні роботи міської, промислової, торгівельної нерухомості по різних губерніях проводилися по-різному, не було розроблено ніяких уніфікованих методик, рекомендацій чи інструкцій. Тогочасний дослідник оподаткування нерухомостей охарактеризував стан міських оцінок так: «міські оцінки цілком фантастичні, земські малися в небагатьох містах, а методи обрахунку податних інспекторів (шляхом множення міських оцінок на певний коефіцієнт) також досить проблематичної достовірності» [10, с.1]. У деякій мірі і земські установи та міські управи розуміли, що такий стан обертається для їхніх бюджетів значними втратами податкових надходжень.

Лише починаючи з 1893 року, з моменту прийняття Закону «Правила оцінки нерухомого майна для оподаткування земськими зборами» від 8 червня 1893р. (далі Закон 1893р.) було внесено деяку ясність до порядку визначення бази для оподаткування, як для міської так і промислової нерухомості. Цим законом було затверджено правила оцінки нерухомого майна, а тому губернські та повітові оціночні комісії у різній мірі розпочали оціночні роботи. Правилами було визначено, що нерухоме майно оцінювалося по середній чистій дохідності, а при неможливості визначення середньої дохідності, вона визначалася у відповідному співвідношенні до цінності майна [11, с.417].

Дохідність кожного окремого міського, сільського нерухомого майна, фабричної та заводської, промислової та торгівельної нерухомості що здавалася в найм, визначалася по середній найманій платі за декілька останніх років (не більше ніж за 6 років, та не менше ніж за 3 роки), з врахуванням необхідних витрат на охорону, страхування, ремонт, утримання двірників та інші потреби на утримання майна. Валовий дохід також зменшувався і на суму можливого ризику недоотримання доходу внаслідок не здачі цього приміщення внайм. Норми таких витрат установлювалися однакові або для окремих частин міста, або для розрядів будівель з аналогічними

характеристиками та умовами використання, в процентному відношенні до валової доходності. Дохідність нерухомого майна, яке не здавалося в найм визначалося по аналогічній доходності подібного майна, що здавалося в найм в тому ж населеному пункті, але з урахуванням індивідуальних особливостей кожного окремого об'єкта.

Для оцінки міського житлового нерухомого майна по середній чистій доходності відповідно до квартирних плат, то ці відомості збиралися «зі слів, а не по письмових договорах, що не давало впевненості в тому, що в кожному окремому випадку наймана плата визначена з належною точністю» [12, с.4], вподальшому розроблялися відповідні норми по яких визначалися наймані плати. Для збору цієї інформації у кожній губернії організовувався опис всього міського нерухомого майна по окремих позиціях та розроблялися способи аналізу даних для вироблення методів оцінки нерухомого майна. Кожна губернія застосовувала власні підходи у проведенні цих робіт в деяких процедурах вони були схожі, можливо запозичувався досвід передових або сусідніх губерній.

При неможливості проведення оцінки нерухомого майна за середньою чистою їхньою доходністю, доходність майна визначалася за цінністю майна, тобто за визначенням матеріальної цінності будівлі, по кубічному утриманні споруди чи квадратному утриманні частин споруди: долів, стелі, стін і т.п., враховуючи стан, місцезнаходження, вартість землі під забудовою та інших особливостей. При встановленні доходності за цінністю для фабричної та заводської нерухомості, в оцінку входила вартість не тільки приміщень, а й внутрішні складові, машини й устаткування.

Відношення доходності до цінності майна встановлювалося в межах від 3 до 6%, а для фабрик, заводів, промислових та торгівельних приміщень в залежності від місця знаходження, якщо у місті то, в межах від 3 до 6%, а якщо в селищах не більше 5%.

Незважаючи на таку відносність вихідних даних для оцінки, як зазначав тогочасний дослідник методів опису та оцінки нерухомого майна А.Н.Дядіченко, що «перш за все приходиться констатувати значну перевагу принципу оцінки доходності, використовуючи для цього квартирні плати»[13, с. 1]. Лише декілька губерній імперії виробили норми оцінки по цінності міського нерухомого майна – Новгородська та Херсонська.

Безсумнівно, прийняття Закону 1893 р. було значним кроком вперед в оподаткуванні нерухомості, але оціночні роботи просувалися вкрай повільно, по більшості губерній роботи починались лише в середині 90-х років [4, с.81-82]. Основною причиною такого стану була нездатність повітових земських управ виконати покладені на них завдання по організації робіт щодо вироблення оціночних норм. Якщо проаналізувати склад губернських та повітових оціночних комісій, то можна помітити, що в їх числі не передбачалося осіб які б мали спеціальні знання в галузі будівництва чи архітектури. Становий склад, також впливав на упередженість в роботі. Але в даній ситуації, не тільки низові ланки погано зпрацювали. Важливу роль в організації і координації оціночних робіт мали б виконувати і вищестоящі органи, такі як Міністерство фінансів та Міністерство внутрішніх справ, які несвоєчасно надавали низам відповідні інструкції по оцінці нерухомого майна, роз'яснення правил оцінки, та іншу методичну допомогу. Неадекватна оцінка ситуації підтверджувалась тим, що «Державна Рада, напр., в 1893 г., при виданні оціночного закону, гадала, що всі оціночні роботи будуть закінчені протягом двох років»[4, с.85].

Відсутність державного фінансування оціночних робіт – це було одним із впливових факторів незадовільного ходу їх проведення. Необхідна була допомога держави у централізованому цільовому фінансуванні. У 1899 року до уряду прийшло розуміння того, що проведення оціночних робіт це справа не така легка, як вона здавалася на початку, а крім того ще й потребує певного фінансування. Саме норми

Закону від 18 січня 1899 р. внесли деякі доповнення у функціональні повноваження губернських оціночних комісій, на які додатково покладено розробку оціночних норм, а також вирішено було виділити з державного казначейства допомогу губернським земствам 34 губерній, в розмірі одного мільйона рублів, у тому числі: Катеринославській – 22 тис. руб., Полтавській – 33 тис. руб., Таврійській – 22 тис. руб., Харківській 30 тис. руб., Херсонській – 25 тис. руб., Чернігівській – 55 тис. руб. [14, с.69].

Після зазначених змін, особливо фінансових, спостерігалось деяке зрушення і активізація оціночних робіт, але підйому хватило ледве на два роки (1900 та 1901 р.р.), а потім доводилося констатувати, що оціночні роботи просувалися вкрай повільно, відбувалося падіння продуктивності робіт у зв'язку зі скороченням земських асигнувань на оціночну справу[4, с.83]. В період з 18 січня 1899 року по 1909 рік, фактично виконано біля половини всіх робіт по загальній переоцінці нерухомого майна, а державні кошти було вичерпано повністю.

Незважаючи на складність процедури оціночних робіт, збори з нерухомого майна складали основу земського бюджету.

Таблиця 1 – Розкладка земських зборів на нерухоме майно по українських губерніях в яких введено земські установи у 1906 р. [4, с.60-63].

Група губерній/ губернії	Збори із земель, лісів		Збори з фабричних, заводських та торгівельно – промислових приміщень		Збори з міського нерухомого майна		Збори з житлових будівель у повітах		Загальна сума доходів, тис.руб.
	Сума збору, тис.руб	%	Сума збору, тис.руб	%	Сума збору, тис.руб	%	Сума збору, тис.руб	%	
Полтавська	3563	80,5	344	7,8	352	7,9	170	3,8	4429
Харківська	2833	68,2	748	18,0	571	13,8	1,0	0	4153
Чернігівська	1833	79,0	296	12,7	173	7,4	22	0,9	2324
Катеринославська	2220	47,7	1843	39,6	552	11,9	37	0,8	4652
Таврійська	2348	80,4	323	11,1	226	7,7	23	0,8	2920
Херсонська	2480	64,5	260	6,8	1057	27,4	50	1,3	3847
Всього	15277	68,4	3814	17,2	2931	13,1	303	1,3	22325

Подальше удосконалення оціночних робіт відбулося з прийняттям Закону №33673 від 6 червня 1910 року «Про державний податок з нерухомого майна в містах, посадах і містечках, за виключенням посадів губерній Царства Польського» (далі Закон 1910р.). Переведення державного податку з рейок розкладочної системи на окладну сприяло удосконаленню порядку визначення бази оподаткування до якої застосовувалися ставки оподаткування державним податком. А це означало, що оцінка міського нерухомого майна це основа і на скільки вона буде досконалою буде зелажати успішність адміністрування податку та збільшення надходжень до державної казни. До прийняття цього закону, державний податок та земські збори з міського нерухомого майна здебільшого базувалися на оцінках, що проведені містами для справляння оціночного збору, або на основі Закону 1893 р. для справляння земських зборів, які мали ряд суттєвих недоліків і були дуже застарілими. Необхідно врахувати і той факт, що в другій половині XIX ст. міста почали якісно змінюватися. Вражаючі темпи їхнього росту змушували законодавців звернути увагу на детальність і складність оцінок міського нерухомого майна.

В середині 1890-х років великі міста охопила «будівельна лихоманка», яка продовжувалася до 1912 р. Багато будувалося адміністративних будівель, навчальних закладів, військових та громадських споруд. Міста поглинали предмістя і посади, де були розміщені промислові підприємства і фабрики, особливо цьому сприяв розвиток та будівництво залізничних доріг. Саме ці обставини й спричиняли потребу міст у великій кількості різнотипного житла. Спостерігалось масове вкладення капіталу в житлове будівництво.

Законом від 6 червня 1910 рік було визначено, що базою оподаткування нерухомого майна в містах, посадах і містечках була середня чиста дохідність цього майна. Для визначення якої кожні п'ять років проводився повний перепис всього нерухомого майна з визначенням валової дохідності майна. При цьому середня валова дохідність кожного нерухомого об'єкта, що здавалася внайм визначалася по середній найманій платі за все майно або його частину. А у випадку, коли нерухоме майно тимчасово не здавалося внайм, середня валова дохідність визначалась по середнім найманим цінам по аналогічних або тих, що знаходяться в подібних умовах здачі в найм в тому ж міському поселенні. Середня чиста дохідність майна фактично обраховувалася шляхом визначення середньої валової доходності скоригованої на суму витрат понесених на утримання, страхування, охорону, ремонт майна, оплату земського і міського оціночного збору, сплату на утримання та ремонт мостових натуральних та грошових повинностей.

Для диференційованого визначення розмірів витрат, все нерухоме майно, що оподатковувалося по одному і тому ж міському поселенню ділилося на розряди відповідно до їх середньої валової дохідності, а також відповідно до матеріалів з яких збудовані об'єкти нерухомості: кам'яні, дерев'яні чи змішані. Для кожного розряду встановлювалися особливі розміри вирахувань на витрати у вигляді розписів. У випадку неможливості застосування до певного майна встановлених вище способів визначення валової та чистої дохідності, то застосовувався прямий метод обрахунку чистої дохідності – це 5% від цінності майна, що встановлена по страховим та заставним оцінкам по довгострокових кредитах, або по продажних цінах чи матеріальною вартістю. При визначенні чистої доходності будівель промислових об'єктів нерухомості, в оцінку не включалася вартість машин і будь-якого обладнання. Ставка податку на нерухоме майно була встановлена у процентному відношенні до середньої чистої доходності майна (бази оподаткування), в розмірі 6%, а для міст губерній Царства Польського – 10%.

Кожен власник нерухомого майна зобов'язувався, не пізніше 1 січня року в якому проводився перепис, надати до міського по податку «присутствію» заяву за встановленою формою із зазначенням в ній детальної інформації про будівлі і земельні ділянки, що знаходилися у власності з розшифровкою інформації щодо найманих плат та іншої додаткової інформації.

Таким чином, з урахуванням вищезазначеного можна стверджувати, що вітчизняний історичний досвід свідчить про те, що протягом усього досліджуваного періоду базою оподаткування податком на нерухоме майно міської і промислової нерухомості в Російській імперії законодавством була визначена дохідність або цінність нерухомостей. Для її визначення проводилися спеціальні оцінки на основі яких складався кадастр нерухомого майна.

У сучасному світі, в більшості країн, податок на нерухоме майно є основним джерелом наповнення місцевих бюджетів, при цьому базою оподаткування зазвичай виступає оціночна вартість оподаткованої нерухомості максимально наближена до ринкової вартості. Загальновизнано, що саме такий спосіб оподаткування сприяє рівномірності та справедливості в оподаткуванні нерухомого майна. Що ж стосується

Україні, то у Податковому кодексі передбачено справляння податку на нерухоме майно, а базою оподаткування визначено кількісний показник – це квадратні метри житлової нерухомості, понад встановлені межі. Такий підхід, говорить про те, що на сьогоднішній день запровадити податок на нерухомість в Україні, використовуючи вартісну базу оподаткування об'єкта оподаткування по ряду об'єктивних і суб'єктивних причин не має можливості. Для цього необхідно створити єдиний кадастр житлової і нежитлової нерухомості та провести відповідну підготовчу оціночну роботу. На яких основах повинна базуватися ця робота, які прорахунки і помилки можуть бути допущені, можна передбачити вивчаючи власний історичний досвід.

Список літератури

1. Городовое Положение // 2-е Полное собрание законов Российской империи (далі 2-е ПСЗ) – Т. XLV. – Отд. 1. - 16/28 июня 1870г. – №48498. – С.821-839.
2. Правила о взимании в 1863 году налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках // 2-е ПСЗ. – Т.38. – Отд. 1. - 1 января 1863 г. – №39119. – С.15-19.
3. Временные Правила для земских учреждений по делам о земских повинностях, народном продовольствии и общественном призрении//2-е ПСЗ. – Т.39. - №40458 – 1 января 1864 г. – С.14-21.
4. Содовский Г. Сборы с недвижимых имуществ на земские потребности в России. / Густав Содовский. – СПб.: Экономическая типография, 1911. – 110 с.
5. Веселовский Б. История земства : в 4-х т. / Борис Борисович Веселовский. – СПб.: Издательство О.Н.Поповой, 1911 – Т.1. – 820с.
6. Рындзюнский П.Г. Крестьяне и город в капиталистической России второй половины XIX века. / Павел Григорьевич Рындзюнский. – М.: Издательство «Наука», 1983 – 268с.
7. Оценка недвижимых имуществ Черниговской губернии / Изд. Черниговского губернского земства. // Часть III. – Чернигов, 1886. – 249 с.
8. Материалы к определению норм доходности недвижимых имуществ г. Харькова. /Статистический отдел Харьковской городской управы. – Харьков: Тип. «Просвещение». 1913. – 189с.
9. Систематический свод постановлений Александрийского (Херсонской губернии) уездного земского собрания 1865 – 89 гг. // Составлен Г.И. Горяновым – Александрия, 1889. – 419с.
10. Твердохлебов В.Н. Городское обложение и оценка недвижимых имуществ /В.Н.Твердохлебов. – Одесса, 1911. – 15 с.
11. Правила оценки недвижимых имуществ для обложения земскими сборами. // 3-е ПСЗ. – Т.13. - 8 июня 1893 г.- №9744. — С.414 - 419.
12. Доклад Черниговской Губернской Земской Управы Черниговской Губернской Оценочной Комиссии об общих основаниях оценки городских недвижимых имуществ. – Чернигов, 1913. – 67 с.
13. Дядиченко А.Н. Методы описания и выработки норм доходности по оценке городских недвижимых имуществ// Оценочно-экономическое отделение Владимирской губернской земской управы – Владимир на Клязьме, 1905. – 132 с.
14. Положение о земских учреждениях 12 июня 1890 года с относящимся к нему узаконениями, судебными и правительственными разъяснениями // Издание пятое / Т. II. – СПб., 1914. – 680 с.

С. Орлик

Проблемы определения базы налогообложения налогом на недвижимое имущество (XIX – начало XX века)

В статье проанализирован исторический опыт оценки недвижимости для определения базы налогообложения налогом на недвижимое имущество в Российской империи, в том числе и в украинских губерниях. Определены проблемные вопросы и недостатки в организации оценочных работ.

S. Orlik

The problem of determination of the basis of the taxation for the taxation of the real estate

The historical experience of the valuation of estate property for the determination of the basis of the taxation of the real estate in Russian Empire, including the Ukrainian provinces too, is analysed in the article. The problem points and shortcomings in the organisation of the evaluation works are determined.

Одержано 14.09.11