



Ольга АВРАМОВА,
кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри цивільного права
та процесу Харківського національного університету внутрішніх справ

РОЗМЕЖУВАННЯ ЖИТЛОВОЇ ТА НЕЖИТЛОВОЇ НЕРУХОМОСТІ

У практичній діяльності нотаріуса правочини з нерухомим майном є достатньо поширеним явищем. У більшості випадків нотаріус майже одразу може визначити, до якого об'єкта нерухомого майна належить відповідна будівля, оскільки від цього залежить сплата податків. Так, під час проведення операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості між фізичними особами нотаріус, зокрема, посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору (п. 172.4 ст. 172 Податкового кодексу України, далі — ПК) [1].

Водночас у судовій практиці постійно з'являються спори щодо оподаткування житлової чи нежитлової нерухомості, оскільки не завжди можна правильно класифікувати відповідну будівлю. Наприклад, плутанина виникає, коли об'єкт будується та не пройшов інвентаризацію, прийняття в експлуатацію та державну реєстрацію, адже при цьому виникає зобов'язання сплатити податки, зокрема ПДВ. Як класифікувати новобудову та вирішити чи потрібно взагалі сплачувати податок. Так, абз. 1 п.п. 197.1.14 п. 197.1 ст. 197 ПК встановлено, що звільняються від оподаткування операції з постачання

житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання. Перше постачання житла (об'єкта житлового фонду) означає: а) першу передачу готового новозбудованого житла (об'єкта житлового фонду) у власність покупця або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) із спорудження такого житла за рахунок замовника; б) перший продаж реконструйованого або капітально відремонтованого житла (об'єкта житлового фонду) покупцю, який є особою, іншою, ніж власник такого об'єкта на момент виведення його з експлуатації (використання) у зв'язку з такою реконструкцією або капітальним ремонтом, або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) на таку реконструкцію чи капітальний ремонт за рахунок замовника. Норми цього підпункту поширюються також на перший продаж дачних або садових будинків, а також будь-яких інших об'єктів власності, зареєстрованих згідно із законодавством як житло (житловий фонд). Операції з першого постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів, звільняються від оподаткування [2].

Внаслідок використання різних термінів наведено положення законодавства

є достатньо спірним, оскільки ПК передбачено, що об'єктом оподаткування є об'єкти житлової нерухомості та нежитлової нерухомості, водночас у цьому Кодексі використовуються такі терміни як «житло», «житлове приміщення», «будівля», «житлові будинки», «об'єкти житлового фонду» та ін. Наприклад, ст. 266 ПК визначено такі терміни, як «нежитлова нерухомість», «житлова нерухомість», «нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» [2]. Окремих роз'яснень, як співвідносяться ці терміни у межах норм публічного права, не надано. Крім того, терміни «нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки», «житлова нерухомість», «нежитлова нерухомість» не закріплені у Цивільному кодексі України та Житловому кодексі УРСР. Таке законодавче положення потребує чіткого розмежування науково-практичного коментарю щодо розмежування житлової та нежитлової нерухомості. Тому розглянемо це питання більш детально.

1. РОЗМЕЖУВАННЯ ЖИТЛОВОЇ ТА НЕЖИТЛОВОЇ НЕРУХОМОСТІ: ПОЗИЦІЯ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Відсутність детального термінологічного апарату щодо житлової та нежитлової нерухомості у нормах ПК потребує застосування загальних правил податкового законодавства, зокрема ст. 5 ПК: «5.1. Поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу. 5.2. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються

поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу. 5.3. Інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами» [2]. Виходячи із цього первинність при тлумаченні спірних термінів варто надавати нормам ПК, зокрема щодо визначення переліку об'єктів відповідного виду нерухомості. У ст. 14 ПК України визначено поняття податкового законодавства, відповідно до яких встановлено: «14.1.129. об'єкти житлової нерухомості — будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки;

14.1.129.1. Будівлі, віднесені до житлового фонду, поділяються на такі типи:

- а) житловий будинок — будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові будинки садибного типу та житлові будинки квартирної типу різної поверховості. Житловий будинок садибного типу — житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень;
- б) прибудова до житлового будинку — частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну;
- в) квартира — ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання;
- г) котедж — одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного

чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;
 г) кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах — ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартирнаймачів;

14.1.129.2. 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;

14.1.129.3. дачний будинок — житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку;

14.1.129¹. об'єкти нежитлової нерухомості — будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду. У нежитловій нерухомості виділяють:

а) будівлі готельні — готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку;

б) будівлі офісні — будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей;

в) будівлі 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;

г) гаражі — гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки;

г) будівлі промислові та склади;

д) будівлі для публічних виступів (казино, ігрові будинки);

е) господарські (присадибні) будівлі — допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо;

є) інші будівлі...». Аналізуючи наведене, можна стверджувати, що перелік житлової нерухомості є закритим, тобто не підлягає розширеному тлумаченню, і навпаки, перелік нежитлової нерухомості є відкритим, що дозволяє його трактувати більш широко. Звертаємо увагу, що при визначенні об'єктів житлової та нежитлової нерухомості відсутнє відсилання до іншого нормативного акта. Такий законодавчий підхід позбавляє можливості чітко співвідносити певні категорії будівель з конкретним видом нерухомого майна, зокрема гуртожиток.

Існування суперечок щодо віднесення будівель до певного виду нерухомості підтверджує і роз'яснення Головного управління ДПС у Дніпропетровській області «Належність будівлі до того чи іншого класу будівель визначається на підставі документів, що підтверджують право власності» (опубліковано 06 серпня 2021 р.): «Таким чином, визначення належності будівлі до того чи іншого класу будівель проводиться на підставі документів, що підтверджують право власності з врахуванням класифікаційних ознак та функціонального призначення такого об'єкта нерухомості згідно з Державним класифікатором будівель та споруд ДК 018-2000» [3]. Також Державна податкова служба надала роз'яснення, що адміністративно-побутові (офісні) приміщення не підпадають під дію п.п. «є» п.п. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України. Враховуючи зазначене, будівлі, що використовуються

як адміністративно-побутові, для кон-
сольських та адміністративних цілей
(офісні), в тому числі для промислових
підприємств, є об'єктом оподаткування
податком на нерухоме майно, відмінне
від земельної ділянки, з врахуванням
різень сільських, селищних, міських
рад та рад об'єднаних територіальних
громад, що створені згідно із законом
про перспективним планом формування
територій громад. Водночас визначення
приналежності об'єкта нежитлової неру-
хомості (будівлі, приміщення) до того
чи іншого класу будівель проводиться
на підставі документів, що підтверджу-
ють їх право власності з врахуванням
класифікаційних ознак та функціо-
нального призначення такого об'єкта
нерухомості згідно з Класифікатором,
ведення якого здійснює Державний нау-
ково-дослідний інститут автоматизова-
них систем у будівництві Міністерства
розвитку громад та територій України

[3]. Аналізуючи позицію податкових
органів, доречно виокремити такий
алгоритм розмежування (житлової
та нежитлової нерухомості):

- 1) вказівка на вид нерухомості у право-
встановлюючих документах,
що підтверджують право власності
на нерухоме майно (договорів про
створення новозбудованого об'єк-
та нерухомого майна, правочини
щодо передання прав на нерухоме
майно та ін.);
- 2) встановлення функціонального
призначення відповідної будівлі
згідно з Класифікатором, ведення
якого здійснює Державний нау-
ково-дослідний інститут автома-
тизованих систем у будівництві
Міністерства розвитку громад
та територій України;
- 3) співвідношення виду будівлі
із Державним класифікатором бу-
дівель та споруд ДК 018-2000.

Проблемність застосування цього
алгоритму полягає у тому, що не завж-
ди у правовстановлюючому документі
визначено вид об'єкта нерухомості.
Крім того, податківці не вказують
на обов'язковість використання відом-
остей із Державного реєстру речових
прав на нерухоме майно, доступ до яко-
го є у нотаріусів. Також не враховуєть-
ся і факт завершення будівництвом
об'єкта нерухомого майна, прийняття
його в експлуатацію та реєстрація прав
на нього. Податкові органи відсилають
виключно до Державного класифіка-
тора будівель та споруд ДК 018-2000,
відповідно до якого і треба прово-
дити розмежування між житловою
та нежитловою нерухомістю. Тому
звернемось до аналізу положень цього
Класифікатора.

II. КЛАСИФІКАЦІЯ БУДІВЕЛЬ ЗА ФУНКЦІОНАЛЬНИМ ПРИЗНАЧЕННЯМ: БУДІВЕЛЬНО-ТЕХНІЧНИЙ АСПЕКТ

Державний класифікатор будівель
та споруд ДК 018-2000 затверджено
наказом Державного комітету України
по стандартизації, метрології та сер-
тифікації від 17.08.2000 № 507 (далі —
Класифікатор) [4]. Класифікатор забез-
печує уніфікацію об'єктів нерухомості
за функціональним призначенням
та містить Методику класифікації бу-
дівель за головною класифікаційною
ознакою. Якщо у правовстановлюючих
документах на об'єкт нерухомості не за-
значено код згідно з Класифікатором,
то з Класифікатора обирається код,
який найбільше відповідає типу неру-
хомості, що зазначений у правовстанов-
люючих документах [5]. У Державному
класифікаторі будівель та споруд
ДК 018-2000 встановлено, що «будівлі —
це споруди, що складаються з несучих

та огорожувальних або сполучених (несучо-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення устаткування, тварин, рослин, а також предметів. До будівель відносяться: житлові будинки, гуртожитки, готелі, ресторани, торговельні будівлі, промислові будівлі, вокзали, будівлі для публічних виступів, для медичних закладів та закладів освіти та т. ін.» [4]. Будівлі класифікуються за їх функціональним призначенням. Будівлі, що використовуються або запроектовані для декількох призначень (комбіноване житло, готель і контора), повинні бути ідентифіковані за однією класифікаційною ознакою відповідно до головного призначення [4]. Призначення будівлі може бути визначено на момент введення експлуатації та державної реєстрації прав на нерухоме майно. Головне призначення може бути визначене таким чином: обчислюється відсоткове співвідношення площ різних за призначенням приміщень будівлі в складі повної загальної площі з віднесенням цих приміщень згідно з їх призначенням чи використанням до відповідного класифікаційного угруповання [4].

У Класифікаторі будівлі поділяються на житлові та нежитлові. До житлових будівель відносяться: одноквартирні будинки (будинки одноквартирні масової забудови; котеджі та будинки одноквартирні підвищеної комфортності; будинки садибного типу, дачні та садові); будинки з двома та більше квартирами; будинки багатоквартирні масової забудови; будинки багатоквартирні підвищеної комфортності, індивідуальні; будинки житлові готельного типу; гуртожитки (житлові будинки для колективного проживання, включаючи будинки для людей похилого віку та інвалідів, студентів, дітей та інших

соціальних груп, наприклад, будинки для біженців, гуртожитки для робітників та службовців, гуртожитки для студентів, притулки для бездомних та ін.). Нежитлові будівлі включають: готелі, ресторани та подібні будівлі; інші будівлі для тимчасового проживання (туристичні бази, гірські притулки, дитячі та сімейні табори відпочинку, будинки відпочинку ін.); будівлі офісні (будівлі, що використовуються як приміщення для конторських та адміністративних цілей, в тому числі для промислових підприємств, банків, поштових відділень, органів місцевого управління, урядових та відомчих департаментів, центри для з'їздів та конференцій, будівлі органів правосуддя, парламентські будівлі та ін.); будівлі торговельні (торгові центри, пасажі, універмаги, спеціалізовані магазини та павільйони, зали для ярмарків, аукціонів, виставок, криті ринки, станції технічного обслуговування автомобілів, підприємства та установи громадського харчування (їдальні, кафе, закусочні, крім барів у готелях)); будівлі транспорту та засобів зв'язку (вокзали аеропорти та ін.); гаражі; будівлі промислові (фабрики, пивоварні заводи, складальні підприємства тощо); резервуари, силоси та склади; будівлі для публічних виступів, закладів освітнього, медичного та оздоровчого призначення; музеї та бібліотеки; будівлі навчальних закладів та наукових установ; лікарні; будівлі для культового та релігійного призначення та ін.

Узагальнюючи, можна стверджувати, що поділ житлової та нежитлової нерухомості за будівельно-технічними стандартами та вимогами залежить від:

- 1) функціонального призначення об'єкта;
- 2) наявності конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, що можуть задовольняти

потреби у розміщенні людей, устаткування, тварин, рослин, а також інших матеріальних предметів.

Це треба враховувати при укладанні договорів у сфері будівництва, зокрема у предметі договору доцільно визначити тип нерухомості, його вид та класифікацію згідно з положеннями Державного класифікатору будівель та споруд ДК 018-2000. Нотаріусам варто враховувати, що об'єкти нерухомості, відмінні від земельної ділянки, можуть бути комбінованими. Це складні об'єкти нерухомості, відмінні від земельної ділянки, що включають різні будівлі як житлової, так і нежитлової нерухомості. Залежно від відсотка відповідного виду будівель визначається вид нерухомості.

Крім того, відповідно до ст. 377 Цивільного кодексу України (далі — ЦК) до особи, яка набула право власності на об'єкт нерухомого майна (житловий будинок (крім багатоквартирного), іншу будівлю або споруду)), об'єкт незавершеного будівництва, право власності на який зареєстровано у визначеному законом порядку, або частку у праві спільної власності на такий об'єкт, одночасно переходить право власності (частка у праві спільної власності) або право користування земельною ділянкою, на якій розміщений такий об'єкт [6]. Отже, можна зазначити, що об'єкти нерухомого майна, відмінні від земельної ділянки, у більшості випадків, являють собою складні об'єкти, що включають будівлю та земельну ділянку. Тобто автоматично відбувається прямування земельної ділянки за будівлею. Адже при внесенні змін до ст. 377 ЦК законодавець не врахував, що поняття будівлі та її види базуються на положеннях Державного класифікатору будівель та споруд ДК 018-2000. Для уникнення колізій та виникнення спірних ситуацій у законодавчій практиці треба більш точно використовувати терміни,

зокрема у ст. 377 ЦК більш влучним було б використання категорії «об'єкти житлової нерухомості».

III. РОЗМЕЖУВАННЯ ЖИТЛОВОЇ ТА НЕЖИТЛОВОЇ НЕРУХОМОСТІ У СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ

У судовій практиці сформовані дещо інші позиції щодо розмежування житлової та нежитлової нерухомості. Зокрема, розглянемо тлумачення критеріїв розмежування згідно з постановою Верховного Суду України від 17.02.2020 у справі № 820/3556/17 (провадження № К/9901/23672/18) [7]. Зміст справи стосувався віднесення будівлі до певного виду нежитлової нерухомості. Так, позивач, посилаючись на приписи підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України, зазначав, що контролюючим органом помилково віднесено належну йому частину нежитлової будівлі до категорії об'єктів оподаткування, що не мають пільг із сплати податку. Вказував, що належна йому частина нежитлових приміщень, а саме виробничої будівлі (млина), як будівля промисловості не є об'єктом оподаткування в силу імперативних приписів закону (підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України) і податок на нерухоме майно на неї не повинен нараховуватись. Судовим розглядом встановлено, що будівля млина, яка придбана згідно із свідоцтвом про право власності є виробничою будівлею, що підтверджується техпаспортом на неї. Зокрема, згідно з експлікацією приміщень до плану поверхів виробничого будинку серед інших приміщень зазначаються такі, як цех, майстерня. Будівля млина відноситься до будівель підприємств харчової промисловості

(код 1251.5 ДКБС). Судами попередніх інстанцій встановлено, і це не заперчується сторонами, що належна позивачу будівля не використовується за її функціональним призначенням, а саме як будівля промисловості, оскільки не використовується для виготовлення промислової продукції, зокрема харчової. На думку судової палати, підставою для звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податків за правилами підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України є особливість, що характеризує об'єкт оподаткування. Застосовуючи об'єктно-функціональний підхід до визначення податкової пільги у підпункті «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України, законодавець ключовим критерієм об'єктно-функціонального призначення будівлі, а не належності конкретному суб'єкту-платнику. Судова палата вважає, що обмежувальне тлумачення за рахунок введення додаткової ознаки надання пільги по сплаті податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, — звільнення від оподаткування за критерієм «будівлі промисловості», лише об'єктів нежитлової нерухомості промислових підприємств (юридичних осіб), по суб'єктному складу, не може бути застосовано, оскільки положеннями підпункту 266.1.1 пункту 266.1 статті 266 Податкового кодексу України визначено, що платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості. Прислівник «зокрема» вживається для підкреслення, виділення чого-небудь з-поміж однотипного, однак таке вживання не означає присвоєння ознаки окремо виділених видових складових (виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств)

загальній (родовій) категорії — будівлі промисловості, оскільки не поглинає, а виокремлює. Поряд з цим конструкція згаданих правових норм дозволяє суду застосувати і такий вид тлумачення норм права за обсягом їх правового змісту, як поширювальне тлумачення, в частині об'єкта оподаткування — предмета «будівлі промисловості», оскільки норми не містять вичерпного переліку таких об'єктів та відсутні положення, які є винятком із загального правила. Водночас застосування системного способу тлумачення, який вимагається при застосуванні поширювального тлумачення, дозволяє дійти таких висновків. Сама по собі специфіка об'єкта оподаткування — наявність спеціального статусу будівлі, а саме статусу будівлі промисловості, не може бути достатньою підставою для звільнення від оподаткування. Обираючи за вихідне поняття «промисловість», у зв'язку з яким застосовується аналізована податкова пільга, законодавець пов'язує звільнення від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не тільки і не стільки з його статусом (придатністю його застосування у виробничому промисловому циклі господарської діяльності без конкретизації видів промислового виробництва та організаційних форм, у яких воно здійснюється), а й з використанням будівлі з метою провадження виробничої діяльності, тобто з використанням такої за цільовим призначенням для виготовлення промислової продукції. Суд вважає, що такий підхід у розумінні норми, про яку йдеться, впливає з того, що функціональне призначення об'єкта, який звільняється від оподаткування, яким є предмет — будівля промисловості (вид нежитлової нерухомості), є фактично визначальною родовою ознакою, оскільки не є об'єктом оподаткування саме будівлі промисловості

тобто будівлі, які використовуються і від діяльності, яку здійснює суб'єкт діяльності виготовлення промислової продукції будь-якого виду. З урахуванням введеного судовою палатою в цій справі рішення частково відступити від правового висновку, викладеного у постанові Верховного Суду від 15.05.2018, справа № 806/2676/17, що застосування підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України можливе у разі додержання двох обов'язкових умов: наявність будівель промисловості та їх перебування у власності промислових підприємств, та сформулювати новий правовий висновок, відповідно до якого визначити, що застосування підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України можливе у разі, якщо власниками об'єктів промисловості є фізичні та інші юридичні особи, в тому числі нерезиденти, та за умови (з врахуванням виду їх діяльності) використання таких об'єктів за функціональним призначенням, тобто для промислового виробництва (виготовлення промислової продукції будь-якого виду) [7].

Аналізуючи цю справу, можна визначити, що для розмежування житлової та нежитлової нерухомості треба враховувати, як використовується об'єкт і з якою метою. Тут є певний перетин із практикою ЄСПЛ, зокрема щодо концепції «житла», яке включає в себе, окрім іншого, офіс компанії, якою керує приватна особа, а також зареєстровану контору юридичної особи, філії та інші приміщення ділового підприємства [8]. Отже, розрізняти житлову та нежитлову нерухомість можливо

IV. ВИСНОВКИ

На сьогодні можна констатувати, що розмежування житлової та нежитлової нерухомості є одним із складних та актуальних науково-практичних питань. Таке положення обумовлено тим, що у законодавстві не встановлено єдиної термінології, яка б співвідносилася як між різними нормативно-правовими актами, так і практикою ЄСПЛ. Основоположним критерієм розмежування житлової та нежитлової нерухомості є об'єктно-функціональний підхід, який, зокрема, включає виявлення функціонального призначення об'єкта та співвідношення його із конструкціями, які утворюють наземні або підземні приміщення, що можуть задовольняти потреби у розміщенні людей, устаткування, тварин, рослин, а також інших матеріальних предметів. Додатковим критерієм буде встановлення мети використання відповідної будівлі. Для нотаріусів важливо враховувати і вказівку на вид нерухомості у правовстановлюючих документах, що підтверджують право власності на нерухоме майно (договорів про створення новозбудованого об'єкта нерухомого майна, правочини щодо передання прав на нерухоме майно ін.), Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. Самостійне встановлення функціонального призначення відповідної будівлі можливо згідно із Державним класифікатором будівель та споруд ДК 018-2000. ★