

## ФИНАНСОВОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 347.73

### ЕВОЛЮЦІЯ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ПРО ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ПРОДАЖУ (ОБМІНУ) МАЙНА

Людмила РЯБУШ,

здобувач

Національного університету державної податкової служби України

#### SUMMARY

The article researches the genesis of the domestic legal regulation of taxation of realization of property objects by individuals. An attempt to trace the main trends of the institutional legislation of Ukraine is made. A criterion of historical periodization is proposed, on its basis five chronological stages of evolution of the legislation on taxation of individuals from sale/exchange of property are distinguished. The content of these stages and their specificity are analyzed. Author's vision for the further improvement of that legal framework is expressed.

**Key words:** evolution, tax legislation of Ukraine, taxation of property, individuals, sale/exchange of property, stage.

#### АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено дослідженню генезису вітчизняного нормативно-правового регулювання оподаткування реалізації фізичними особами майнових об'єктів. Здійснено спробу простежити основні тенденції розвитку відповідного інституційного законодавства України. Пропонується критерій історичної періодизації, на його підставі виокремлюються п'ять хронологічних етапів еволюції законодавства про оподаткування операцій фізичних осіб із продажу/обміну майна. Аналізується зміст зазначених етапів та їхня специфіка. Висловлено авторське бачення шляхів подальшого вдосконалення зазначеної законодавчої бази.

**Ключові слова:** еволюція, податкове законодавство України, майнове оподаткування, фізичні особи, продаж/обмін майна, етап.

**Постановка проблеми.** Побудова сучасної демократичної, соціальної, правової країни потребує гармонійного розвитку всіх притаманних державі «атрибутів». Важливу роль серед специфічного інструментарію, що спрямований на забезпечення реалізації владних функцій, відіграють, з одного боку, податкова система, з іншого – право. Активне та збалансоване залучення всіх існуючих різновидів оподаткування, забезпечення їх ефективного законодавчого врегулювання сприятиме досягненню конструктивного результату в широкому розумінні, як у цілому для держави, так і щодо конкретного платника податкових платежів. Повною мірою наведена теза стосується й майнового оподаткування, роль якого в ринковій економіці важко переоцінити.

Натомість слід зауважити, що в Україні проблематика оподаткування операцій фізичних осіб із реалізації майна та його правового регулювання не належить до кола пріоритетних напрямів наукових пошуків, відповідно, сучасних економістів та правознавців. Зазначена обставина пов'язана з тим, що цей різновид майнового оподаткування традиційно «маскується» в складі інших податків та зборів, та й нині вітчизняний законотворець не вбачає за ним «права на самостійність». Такий підхід призводить до відсутності чіткого розуміння змісту та місця цього податкового важеля в податковій системі нашої держави. Навіть тим небагатьом дослідженням з обраної тематики, які були здійснені у фінансово-правовій науці, притаманна певна поверховість. Таким чином, можемо констатувати, що наукове супроводження окресленого сегмента податкового законодавства потребує суттєвого посилення.

Враховуючи на те, що об'єктивний та комплексний аналіз правового регулювання оподаткування операцій фізичних осіб із продажу та обміну майна неможливий без розгляду історичного розвитку цього інституту, саме дослідження тенденцій генезису відповідного законодавства, виокремлення чинників, що впливають на його еволюцію дозволить не тільки з'ясувати сутність феномену, що розглядається, а й запропонувати авторське бачення шляхів подальшого вдосконалення.

**Стан дослідження.** Варто зазначити, що взагалі аналіз історичних аспектів нормативно-правового регулювання у сфері оподаткування в Україні здійснюється епізодично та фрагментарно. Вади доктринального опрацювання динаміки податкового законодавства ще більш помітні на рівні окремих податкових інститутів, зокрема оподаткування операцій фізичних осіб із реалізації майнових об'єктів. Такий стан наукової розробки еволюції законодавчої регламентації окресленого податкового платежу, безумовно, не сприяє як розвитку науки податкового права в цілому, так і вирішенню наявних інституційних проблем.

Теоретичною базою нашого дослідження стали положення, що викладені в наукових працях С. Белікова, І. Бухтіярової, О. Вишневецької, О. Головашевича, І. Криницького, М. Кучерявенка, С. Лазюка, Є. Ніколаєва, А. Реут, В. Рядінської. Як правило, розвиток нормативно-правового регулювання оподаткування реалізації майна фізичними особами аналізували вчені, які, з одного боку, розробляли загальні історико-теоретичні аспекти правового регулювання оподаткування й при цьому певною мірою торкалися переходу власності, з іншого – обирали пріоритетами наукових інтересів правове регулювання майнового опо-

даткування або податку на доходи фізичних осіб і вже через призму цих конкретних податкових важелів приділяти увагу генезі законодавства про оподаткування відчуження майна. Разом із тим комплексних праць з аналізу проблематики нормативно-правового забезпечення окресленого сектору оподаткування в історичному розрізі в доробку вітчизняної юридичної науки до цього часу не має.

**Метою статті** є розгляд еволюції законодавства України про оподаткування операцій фізичних осіб із реалізації майна.

**Виклад основного матеріалу.** Трансформація законодавчої бази України щодо оподаткування операцій фізичних осіб із реалізації майнових об'єктів є не тільки динамічним процесом, а й характеризується певною строкатістю та сегментарністю. Наведений фактор ускладнює проведення її історичної періодизації. При цьому визначальним моментом під час пошуку підстави виокремлення етапів еволюції ми обрали спеціалізовані нормативно-правові акти, що були прийняті вітчизняним законотворцем. Зрештою, ми виділили п'ять умовних періодів розвитку законодавства України про оподаткування продажу й обміну фізичними особами майна.

Однак спочатку зробимо декілька застережень загального характеру. По-перше, справа в тому, що оподаткування реалізації майна фізичними особами в Україні та, відповідно, його правове регулювання не займало раніше й не займає зараз автономного положення. Воно в різних формах входило до таких податкових платежів, як державне мито та податок із доходів фізичних осіб, йому притаманна своєрідна «латентність». При цьому на певних історичних етапах залучається виключно державне мито, на деяких воно «працює» разом із податком на доходи фізичних осіб. Таким чином, маємо справу з певною неоднорідною законодавчою базою, ускладнення та заплутаність якої, на нашу думку, не є виправданими. Не менш важливою є та обставина, що подібна «універсальність» у задіянні зазначених різновидів оподаткування може призвести до внутрішнього подвійного оподаткування. Крім того, на окрему увагу заслуговує питання щодо з'ясування правової природи цього оподаткування в межах різних податкових платежів. По-друге, варто зауважити, що виокремлені нами функціональні етапи мають суттєві відмінності у відношенні законодавця до об'єкта оподаткування. Зокрема, не завжди законотворець враховував у розрізі оподаткування поділ майна на рухоме та нерухоме, він застосовував різні підходи й щодо обрання конкретних майнових об'єктів усередині зазначених видів майна як предмета оподаткування. Можна констатувати, що нормативно-правова база оподаткування переходу майна фізичних осіб в історичному контексті має суттєві відмінності й щодо такої обов'язкової складової об'єкта оподаткування, як юридичний факт. По-третє, у методологічному плані під час побудови нашого дослідження ми виходили з тієї обставини, що різниця в законодавчому регулюванні оподаткування операцій із реалізації майна фізичних осіб на різних етапах його еволюції переважно знаходиться в площині такого основного елементу правового механізму податкового платежу, як його ставка, та такого факультативного елементу, як податкова пільга. Адже предметом цього різновиду оподаткування в будь-якому випадку є майно, об'єктом – операції з його реалізації, платником – фізична особа. Наведені проблемні моменти більш детально розглянемо в контексті конкретних історичних періодів розвитку цього інституційного податкового законодавства.

Як ми вже зазначали, за результатами проведеного узагальнення історичного розвитку законодавчого регулювання ми пропонуємо виокремити п'ять основних етапів еволюції вітчизняного законодавства про оподаткування операцій із продажу (обміну) майна фізичними особами. Розглянемо їх більш детально.

**Перший етап.** Вважаємо, що його часові рамки можна визначити досить точно: від проголошення незалежності України (24 серпня 1991 року) до прийняття Закону України «Про державне мито» (18 грудня 1991 року). При цьому тривалість першого етапу є найменшою серед усіх виокремлених періодів (менше ніж чотири календарних місяці). Ми називаємо саме зазначений нормативний акт у зв'язку з тим, що протягом кількох років саме інститут державного мита був не тільки пріоритетним, а й ексклюзивним у плані оподаткування операцій із переходу майна фізичних осіб. Звісно, державне мито, як, до речі, і податок на доходи фізичних осіб, були включені до складу системи податків і зборів нашої держави (серед загальнодержавних податків і зборів) [1].

Щодо предмета нашого наукового дослідження варто зауважити, що правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні в перші роки незалежності багато в чому сприйняло основні підходи, які були притаманні радянській добі. При цьому на момент набуття незалежності Україна вже мала власний законодавчий акт у цьому сегменті [2]. Натомість оподаткування реалізації майнових об'єктів фізичних осіб не входило до сфери регулювання цього законодавчого акта.

Узагалі першому етапу притаманне використання законодавчих актів переважно соціалістичної епохи. Саме тому, на нашу думку, навряд чи буде коректно визначити цей період як перехідний. Очевидно, більш справедливо стверджувати, що таким чином радянське законодавство за інерцією отримувало ще деякий час право на життя вже в іншій країні. На зламі існування СРСР та, відповідно, його правової системи, під час розбудови нової держави такий підхід навряд чи можна визнати помилковим та шкідливим. Наведене рішення було вимушеним та безальтернативним. Радянські законодавчі акти на той час не виглядали чимось чужорідним у нормативно-правовій системі України, оскільки традиції єдиної держави були ще дуже сильними. Тим паче в сегменті, який нами аналізується, правове регулювання здійснювалося не республіканським, а союзним законодавством. Таким чином, це був не період становлення, а етап доволі нетривалої «оренди» нашої державою радянського законодавства.

У цьому зв'язку цікаво звернутися до позиції В. Вишневецької. На думку науковця, формування державного мита в Україні як незалежній державі розпочалося на рубежі 1991–1992 років разом із її податковою системою [3, с. 3]. Вважаємо, що навряд чи коректно так категорично застосовувати в цьому контексті термін «формування». Наші сумніви базуються на таких моментах: з одного боку, фактично склалася ситуація, коли певний період часу (від проголошення незалежності держави й до набуття чинності спеціалізованим вітчизняним законодавчим актом) в Україні була пролонгована дія податково-правового регулювання доби соціалізму; з іншого – перший законодавчий акт України в окресленому сегменті [4] був прийнятий тільки 18 грудня 1991 року й набув чинності з 1 січня 1992 року. Таким чином, якщо формально підходити до наведеного вище твердження, то початок формування зазначеного податкового інституту варто пов'язувати виключно з

1991 роком. Виходячи із цього, можна зробити висновок, що наступна теза В. Вишневецької стосовно того, що «в Україні державне мито має правову форму й закріплене у відповідному законодавчому акті, що діє з 1993 року» [3, с. 69], є хибною й нівелює викладений нею фактаж.

Вважаємо, що ключовим щодо першого періоду слугує Указ Президії Верховної Ради СРСР «Про державне мито» [5]. Він визначав загальні підходи щодо державного мита: випадки коли воно справлялося (ст. 1), звільнення від сплати (ст. 3), додаткові пільги (ст. 4), форму сплати (ст. 5), повернення державного мита (ст. 6), окремі питання контролю та відповідальності (ст. ст. 7, 8). При цьому було регламентовано, що ставки державного мита встановлює Рада Міністрів СРСР (ст. 2). У свою чергу Постановою Ради Міністрів СРСР «Про ставки державного мита» [6] були затверджені ставки цього обов'язкового платежу. Визначалося, що за нотаріальні дії, що вчиняються нотаріальними конторами та виконавчими комітетами місцевих Рад народних депутатів, ставка державного мита становила: а) за посвідчення угод відчуження жилих будинків дітям, подружжю, батькам – 3% від суми угоди, проте не менше 30 рублів, іншим громадянам – 10% від суми угоди, проте не менше 100 рублів; б) за посвідчення інших угод, що підлягають оцінці (зокрема, за посвідчення угод продажу, обміну та дарування будь-якого майна, крім житлових будинків) – 5% від суми угоди, проте не менше 10 рублів. Тобто в цих випадках діяла комплексна ставка, мінімальний її розмір встановлювався в твердій сумі (просто держмитом), в інших випадках ставка встановлювалася в процентному відношенні до відповідної суми (пропорційне держмитом). Поряд із цим особлива роль відводилася Інструкції Міністра фінансів СРСР «Про державне мито» [7]. Зазначений відомчий нормативний акт мав уточнювальний та роз'яснювальний характер. Зокрема, ним визначалося, що суми держмита до 10 рублів (включно) сплачувалися митними марками, суми понад 10 рублів вносилися готівкою в кредитні установи. За дії, що вчиняли виконкоми сільських Рад народних депутатів, держмитом сплачувалося тільки готівкою.

Таким чином, перший етап можна ще визначити як «радянський», враховуючи походження законодавства, що регулювало в цей час окреслені суспільні відносини.

*Другий етап.* Вважаємо, що його темпоральні межі можна визначити також гранично чітко: від 18 грудня 1991 року (коли Президентом України Л. Кравчуком був підписаний Закон України «Про державне мито» [4]) до 21 січня 1993 року (момент прийняття Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» [8]). Відповідно до Закону України «Про державне мито» окреслений платіж визначався як грошовий збір, що справлявся спеціально уповноваженими органами за вчинення ними окремих дій та видачу документів (ст. 1). До речі, це єдиний випадок у законотворчій практиці України коли була вчинена спроба визначити поняття цього податкового платежу. Унікальним у плані законодавчої техніки щодо державного мита була й наявність у тексті закону преамбули. Вона декларувала, що цей закон визначає основні положення, платників державного мита, які вчиняють у своїх інтересах дії та одержують документи, що мають юридичне значення, у спеціально на те уповноважених установах. На нашу думку, наведена теза має доволі загальний (навіть для преамбули) характер, адже під це твердження можуть бути підведені й багато інших, окрім державного мита, платежів.

Слід зазначити, що Закон України «Про державне мито» – це перший та єдиний вітчизняний закон із цих

питань. При цьому, на відміну від першого етапу, законодавець цілком слушно відійшов від практики регулювання суспільних відносин за допомогою кількох різнорівневих актів на користь одного нормативно-правового документа. Водночас саме другий етап знаменував початок руху до побудови національного законодавства щодо державного мита, очевидно, його можна визначити як певний «перехідний» період. Наведений закон навряд чи справедливо вважати радянським, однак і українським він, напевно, є тільки формально. Адже вплив минулого, соціалістичний «дух» є досить вагомими й чітко помітними. Це стосується як структури закону, його термінології, так і сутності. При цьому цілком зрозуміло, що порівняно з законодавством першого етапу відбулися певні зміни в нормативно-правовому регулюванні, хоча вони й не носили принципового характеру. Подібна трансформація є цілком природною, враховуючи, що змін зазнала низка факторів, які впливали на законотворчість (країна, державний устрій, законодавець, економічна ситуація тощо). Урешті-решт часова різниця між прийняттям законодавчих актів становила понад 12 років, і старе законодавство вже не відповідало стрімкому розвитку суспільства.

Закон встановлював, що ставки за нотаріальні дії, вчинювані державними нотаріальними конторами й місцевими Радами народних депутатів, становили: а) за посвідчення договорів відчуження жилих будинків, квартир, дач, садових будинків і гаражів, належних громадянам на праві індивідуальної власності (дітям, одному з подружжя, батькам), – 1% суми договору, проте не менше 30 карбованців; іншим громадянам – 5% суми договору, проте не менше 100 карбованців; б) за посвідчення договорів відчуження транспортних засобів, інших самохідних машин і механізмів (дітям, одному з подружжя, батькам) – 3%, виходячи з дійсної вартості транспортного засобу, іншої самохідної машини, механізму; іншим громадянам – 5%; в) за посвідчення інших договорів, що підлягають оцінці, – 5% суми договору, проте не менше 10 карбованців. Резюмуючи еволюцію нормативно-правового регулювання оподаткування реалізації фізичними особами майна, підкреслимо, що, по-перше, у більшості випадків законотворцем прийнято певний «стандартний» вид формулювання розміру ставки радянського зразка («...процентів, проте не менше ... рублів»); по-друге, щодо нерухомого майна ми маємо не просто деталізацію, а значне розширення кола предметів оподаткування; по-третє, можна констатувати суттєве зменшення ставки державного мита щодо нерухомого майна в її пропорційній частині; по-четверте, законодавець виділяє в окрему підгрупу оподаткування відчуження транспортних засобів, інших самохідних машин і механізмів. При цьому встановлюються не комплексні, а виключно пропорційні ставки державного мита.

На відміну від Указу Президії Верховної Ради СРСР від 29 червня 1979 року «Про державне мито», який не передбачав пільги щодо справляння зазначеного платежу під час реалізації майна фізичними особами, це закон у п. 17 ст. 5 встановлював категорії осіб, які звільнялися від сплати державного мита взагалі, у тому числі й за ці операції (громадяни, віднесені до категорій 1, 2 потерпілих унаслідок Чорнобильської катастрофи; громадяни, віднесені до категорії 3 потерпілих внаслідок катастрофи, – до відселення їх із території зон безумовного (обов'язкового) і гарантованого добровільного відселення; громадяни, віднесені до категорії 4 потерпілих унаслідок Чорнобильської катастрофи, які постійно працюють і проживають на території зони

поширеного радіоекологічного контролю; інваліди Великої Вітчизняної війни та сім'ї воїнів (партизанів), які загинули чи пропали безвісти, і прирівняні до них у встановленому порядку особи; інваліди I та II груп).

*Третій етап.* На наш погляд, межі зазначеного періоду варто рахувати з 21 січня 1993 року до 22 травня 2003 року (цей етап становить трохи більше 10 років і є найбільш тривалим). Визначальною для його виокремлення є дата прийняття Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» (далі – Декрет) як пріоритетного в обраному секторі оподаткування та дата прийняття наступного «черзі» спеціалізованого нормативно-правового акту.

На особливу увагу заслуговує в цьому контексті незвичний статус Декрету Кабінету Міністрів України. До специфіки законодавчого регулювання цього періоду варто віднести ту обставину, що воно переважно здійснювалося не шляхом застосування законів, а за допомогою актів Уряду України. Наведений факт наштовхує науковців до певних поверхових висновків. Так, В. Вишневецька вважає: «Надання пріоритету Декрету здійснено тому, що у зв'язку зі швидкою зміною політичної ситуації в країні, зміною іншого законодавства зазначений акт швидко застарів, не міг оперативно реагувати на події, що відбувалися, а внесення корективів до нього вимагало дотримання тривалої конституційної процедури» [3, с. 69]. Натомість причина скоріше за все була в іншому. Офіційна позиція щодо цього моменту викладена в Законі України «Про тимчасове зупинення повноважень Верховної Ради України, передбачених п. 13 ст. 97 Конституції України, і повноважень Президента України, передбачених п. 7-4 ст. 114-5 Конституції України», у подальшому назва закону була змінена [9]. Зокрема, зазначалося, що така дія вчиняється з метою оперативного вирішення питань, пов'язаних із провадженням ринкової реформи й зосередженням їх законодавчого розв'язання в одних руках. Зупинення дії п. 13 ст. 97 Конституції України в частині оподаткування, а також дії п. 7-4 ст. 114-5 Конституції України мало тимчасовий характер (строком на шість місяців). Здійснення цих повноважень було покладено на Кабінет Міністрів України й всього було видано 83 декрети відповідної юридичної сили. Таким чином, було зміщено акценти в державному управлінні на користь виконавчої гілки влади. До речі, саме Голова Кабінету Міністрів України ініціював таке рішення. У своєму виступі 18 листопада 1992 року у Верховній Раді України Л. Кучма стверджував, що додаткові повноваження необхідні Уряду України, враховуючи надзвичайний стан економіки нашої держави.

Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» зупинив дію Закону України «Про державне мито». Відповідно до цього акта обов'язковий платіж стягується дотепер. Декрет не втратив своєї юридичної сили й виконує функцію законодавчого акта (своєрідного закону-декрету), що регламентує стягнення державного мита. Саме він встановлює сучасний правовий механізм цього податкового платежу: обов'язкові (основні та додаткові) та факультативні елементи. Водночас слід зазначити, що паралельно з наведеним актом діяв Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [10], ст. 5 якого встановлювала, що до сукупного оподаткованого доходу, одержаного громадянами в період, за який здійснюється оподаткування, не включаються, зокрема, суми, одержувані в результаті відчуження майна, що належить громадянам на правах власності, за нотаріальне посвідчення або за операції з відчуження якого сплачується державне мито чи плата за вчинення нотаріальних дій (окрім дохо-

дів, одержуваних від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення ними підприємницької діяльності).

Текст цього декрету не є досконалим та стабільним, за час дії цього нормативно-правового акта зміни та доповнення до нього вносилися одним декретом та сімдесятьма законами. Суттєво коригувалися законодавцем і ставки податкового платежу. Перша редакція декрету встановлювала такі ставки державного мита в обраному нами сегменті оподаткування: за посвідчення договорів відчуження жилих будинків, квартир, дач, садових будинків, гаражів, а також іншого нерухомого майна дітям, одному з подружжя, батькам, – 1% суми договору, проте не менше 0,2 мінімальної заробітної плати (без індексації), іншим особам – 5% суми договору, проте не менше 0,5 мінімальної заробітної плати (без індексації); за посвідчення договорів відчуження земельних ділянок, переданих громадянам безоплатно для ведення підсобного господарства, будівництва та обслуговування житлового будинку й господарських будівель (присадибна ділянка), садівництва, дачного й гаражного будівництва дітям, одному з подружжя, батькам, – 5% суми договору, проте не менше однієї мінімальної заробітної плати (без індексації), іншим особам під час укладання договору відчуження із часу набуття права власності на земельну ділянку (до 1 року – 80% суми договору, від 1 до 2 років – 60%, від 2 до 4 років – 50%, від 4 до 6 років – 30%, понад 6 років – 5%); за посвідчення договорів відчуження транспортних засобів, інших самохідних машин і механізмів дітям, одному з подружжя, батькам – 1% суми договору, не нижче дійсної вартості транспортного засобу, самохідної машини, механізму, іншим особам – 5% суми договору, не нижче дійсної вартості транспортного засобу, іншої самохідної машини, механізму; за посвідчення інших договорів, що підлягають оцінці, – 5% суми договору, проте не менше 0,05 мінімальної заробітної плати (без індексації).

На момент завершення третього етапу державне мито справлялося в таких розмірах (до речі, вони фактично не зазнали змін і до цього часу): за посвідчення договорів відчуження житлових будинків, квартир, кімнат, дач, садових будинків, гаражів, а також інших об'єктів нерухомого майна, які перебувають у власності громадянина, що здійснює таке відчуження та за посвідчення договорів відчуження земельних ділянок, які перебувають у власності громадянина, що здійснює таке відчуження, – 1% суми договору, проте не менше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян); за посвідчення договорів відчуження транспортних засобів, інших самохідних машин і механізмів дітям, одному з подружжя, батькам – 1 неоподаткований мінімум доходів громадян, іншим особам – 5 неоподаткованих мінімумів доходів громадян; за посвідчення інших договорів, що підлягають оцінці, – 1% суми договору, проте не менше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Також змінами до декрету від 23 березня 1999 року [11] визначено, що за операції, які здійснюються на товарних біржах із продажу житлових будинків, квартир, кімнат, дач, садових будинків, гаражів, а також інших об'єктів нерухомого майна, які перебувають у власності громадянина-продавця, крім операцій із примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України, та за проведення прилюдних торгів (аукціонів, тендерів) об'єктами нерухомого майна, які перебувають у власності громадянина-продавця, крім операцій із примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами

Україні, ставка державного мита становить 1% фактичної вартості укладеної угоди, проте не менше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян за укладену угоду.

Таким чином, ми можемо спостерігати, з одного боку, певний рух до уніфікації ставок оподаткування, з іншого – прийняття законодавцем рішення на користь дистанціювання від наявності/відсутності родинних стосунків між учасниками податкового процесу під час регламентування розміру ставки оподаткування. Що ж до податкових пільг, то слід звернути увагу на новелу декрету, згідно з якою звільняються від сплати державного мита за посвідчення договорів міни земельних ділянок громадяни, власники земельних часток (паїв), яким виділили в натурі (на місцевості) земельні ділянки. Також вважаємо за можливе висловити критичне зауваження щодо одного принципового положення декрету. Навряд чи виправдано в тексті цього акта апелювати до такого зв'язку особи та держави, як громадянство й, відповідно, визначати платника державного мита як громадянина. На нашу думку, більш вдалим у цьому випадку є визначення платника як фізичної особи.

*Четвертий етап* тривав із 22 травня 2003 року до 2 грудня 2010 року. Подальша еволюція інституційного законодавства пов'язана з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [12] (далі – Закон). Зазначений Закон вніс принципові зміни в правове регулювання оподаткування операцій із реалізації рухомого та нерухомого майна. Вони полягають у таких моментах. По-перше, законодавець знову повернувся до врегулювання саме законом сектору оподаткування, що нами аналізується. По-друге, фактично відбулася своєрідна «естафета»: головна роль перейшла від державного мита до наведеного податку, він став пріоритетним щодо оподаткування продажу/обміну майнових об'єктів. Напевне, до такого рішення законодавця спонукала необхідність реалізації принципу спеціалізації нормативно-правового акта. Інше питання стосується того, чи була досягнута зазначена мета. По-третє, не менш важливою є та обставина, що обраний законотворцем варіант співіснування інститутів державного мита та оподаткування доходів фізичних осіб призводив до виникнення колізійних ситуацій (отримання внутрішнього подвійного оподаткування в цьому сегменті тощо). По-четверте, цілком виправданою була відмова законотворця під час визначення платника податкового платежу від терміну «громадянин» на користь «фізична особа». По-п'яте, Закон не містив чіткого розмежування категорій «дохід» та «прибуток». Вони вживалися і як синоніми, і як терміни, що мають самостійний зміст.

Закон встановлював, що оподаткуванню підлягали, зокрема, доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України та доходи від продажу рухомого майна, якщо факт зміни власника (продажу об'єкта рухомого майна) підлягав державній реєстрації та/або нотаріальному посвідченню згідно із законом України, або якщо місце вручення такого рухомого майна набувачеві знаходилося на території України. Під нерухомим майном (нерухомістю) вважалися об'єкти майна, які розташовуються на землі й не можуть бути переміщені в інше місце без втрати їх якісних або функціональних характеристик (властивостей), а також земля. Пропонувалася подальша диференціація нерухомості, відмінної від землі: споруди та будівлі (будинки, квартири, кімнати в багатосімейних квартирах, індивідуальні гаражі або місця на гаражних стоянках чи в гаражних кооперативах, дачні будинки та інші об'єкти дачної (садової) інфраструктури, відмінні від землі). Уперше

поділ майна передбачав настільки багато рівнів (наприклад, майно – нерухоме майно – будівлі – будинки – готелі). Що ж до обраного законодавцем варіанту визначення рухомого майна (це майно, відмінне від нерухомого), то такий спрощений підхід, безумовно, має позитивну рису – стислість, хоча й межує з «примітивізмом», тим паче градації цього різновиду майна, на відміну від нерухомого, не пропонується.

Специфіка нормативно-правового регулювання оподаткування реалізації майна передбачена окремими статтями закону. Так, ст. 11 регламентує особливості оподаткування операцій із продажу об'єктів нерухомого майна, ст. 12 – специфіку оподаткування операцій із продажу або обміну рухомого майна. Ставка оподаткування продажу/обміну нерухомості могла різнитися залежно від деяких чинників, зокрема від перебування майна у власності платника на момент або після набрання чинності цим законом; кількості продажів нерухомості протягом звітного податкового року; площі об'єкта нерухомості; завершеності/незавершеності будівництва об'єкта. Законодавець пропонує формулу обрахування прибутку, отриманого платником податку від продажу будинку, квартири чи кімнати не частіше одного разу протягом звітного податкового року. При цьому встановлено, що сума податку з прибутку не може бути меншою суми мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня року, у якому відбувається відчуження такого об'єкта. До новел інституційного законодавства можна віднести необхідність встановлення оціночної вартості нерухомого майна, нижче за яку не може бути дохід від продажу, а також визначення, що його розрахунок здійснює державний орган, уповноважений законодавством на здійснення такої оцінки. У 2006 році державна монополія щодо цієї діяльності була скасована [13].

Щодо пошуку специфіки правового механізму оподаткування продажу рухомого майна слід звернути увагу на порядок оподаткування продажу таких об'єктів, як легковий автомобіль, мотоцикл, моторолер або моторний (парусний) човен. У цьому випадку продавець до 2006 року звільнявся від сплати цього податку за умови сплати (перерахування) ним суми відповідного державного мита до бюджету (до або під час такого продажу), а після внесення відповідних змін до закону доходи продавця оподатковувалися за ставкою 1% від вартості майна за умови сплати (перерахування) ним суми державного мита або суми плати нотаріусу за нотаріальне посвідчення договору.

Таким чином, на цьому етапі розвитку законодавства ми можемо спостерігати подальший відхід від радянського типу оподаткування операцій із реалізації майна фізичних осіб, хоча остаточного відторгнення цієї моделі ще не було.

*П'ятий етап* (із 2 грудня 2010 року по сьогодні). Його виокремлення зумовлене прийняттям Податкового кодексу України. Щодо оподаткування операцій із відчуження майна фізичними особами, то слід зауважити, що цей кодифікований акт у цілому є «спадкоємцем» Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». При цьому формально державне мито за умови збереження його правової природи та законодавчого регулювання було виведено за межі податкової системи, і кодекс набув нібито ексклюзивності в регулюванні окресленого сектора оподаткування.

У кодексі передбачено окремий автономний розділ, присвячений оподаткуванню доходів фізичних осіб (розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб»). До нього, за аналогією із Законом, також введено дві статті, що регламентують особливості оподаткування реалізації май-

нових об'єктів (ст. 172 «Порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна», ст. 173 «Порядок оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна»). Багато в чому позиції Податкового кодексу України та Закону ідентичні. Попри все кодекс містить й певні відмінності стосовно правового механізму цього оподаткування порівняно із Законом. Якщо коротко, то вони полягають в тому, що Податковий кодекс України передбачає менше підстав для застосування тієї чи іншої ставки оподаткування. Зокрема, відсутні такі критерії її диференціації, як перебування майна у власності платника на момент набуття чинності закону, розмір площі об'єкта нерухомості (своєрідним «рубіконом» визначено 100 кв. м).

Встановлено, що порядок розрахунку оціночної вартості нерухомості визначається Кабінетом Міністрів України. До новел кодексу можна віднести також введення поняття середньоринкової вартості транспортного засобу та надання платнику можливості вибору нижчої вартості між нею та оціночною вартістю. Під час обміну не частіше одного разу протягом звітного податкового року об'єкта нерухомості на інший (інші) та за умови перебування такого майна у власності платника понад 3 роки дохід платника податку у вигляді отриманої ним грошової компенсації від відчуження нерухомого майна не оподатковується. Податковий кодекс України містить не тільки багаторівневий поділ об'єктів нерухомості, а й в окремій статті Загальних положень (ст. 14 Податкового кодексу України) наводиться тлумачення таких їх складових, як об'єкти житлової нерухомості (житловий будинок, житловий будинок садибного типу, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімнати в багатосімейних (комунальних) квартирах, садовий будинок, дачний будинок).

Водночас слід зауважити, що п'ятий етап розвитку інституційного законодавства не уникнув деяких спірних моментів, що були притаманні й четвертому етапу. Звернемо увагу на два моменти. По-перше, можна припустити, що «паралельність» як оподаткування, так і, відповідно, його законодавчого регулювання в окресленому секторі оподаткування залишилася. Зазначена обставина дає підстави деяким ученим стверджувати, що продаж майна обтяжується державним митом як платежем податкового характеру й фактично піддається подвійному оподаткуванню [14]. По-друге, аналіз правового механізму оподаткування операцій із реалізації фізичними особами майнових об'єктів (ст. ст. 172, 173 Податкового кодексу України) дозволяє стверджувати, що за своєю правовою природою перед нами такий різновид податкового платежу, як майновий (реальний) збір.

**Висновки.** Отже, вважаємо, що аналіз становлення вітчизняного законодавства про майнове оподаткування повинен передбачати й дослідження стану та загальних тенденцій розвитку нормативно-правового регулювання оподаткування операцій фізичних осіб із реалізації майна. На розвиток окресленої інституційної законодавчої бази впливає низка факторів, унаслідок чого за своїм змістом та структурою вона є досить неоднорідною. Наявність суттєвої специфіки окремих сегментів зазначеного законодавства дозволяє здійснити його періодизацію. При цьому як головний чинник доцільно обрати прийняття самостійних спеціалізованих нормативно-правових актів. Зокрема, можна виділити дві групи історичних етапів: правове регу-

лювання знаходилося в межах одного податкового платежу (державного мита) або двох податкових платежів (податку з доходів фізичних осіб й державного мита). Усього виділено п'ять умовних етапів еволюції законодавства України про оподаткування продажу/обміну майна фізичними особами. Вони відрізняються як за формальними ознаками (види законодавчих актів, тривалість періодів), так і за принциповими моментами регулювання податкового платежу.

Наявність прогалів та колізійних моментів наведеного інституційного законодавства викликає думку про те, що процес удосконалення нормативно-правового регулювання окресленого сегмента оподаткування зупиняти не варто. На нашу думку, основним напрямом подальшої еволюції може слугувати виокремлення в автономний підвид та законодавче врегулювання оподаткування відчуження майна. При цьому можна рухатися за кількома векторами: стратегічним (ввести збір на відчуження майна або податок на перехід права власності на майно) або тактичним (ввести збір чи податок на відчуження або реалізацію майна фізичними особами).

#### Список використаної літератури

1. Про систему оподаткування : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
2. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 43. – Ст. 568.
3. Вишневецька В.О. Правове регулювання державного мита : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В.О.Вишневецька. – Ірпінь, 2005. – 223 с.
4. Про державне мито : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 12. – Ст. 170.
5. О государственной пошлине : Указ Президиума Верховного Совета СССР // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1979. – № 28. – Ст. 477.
6. О ставках государственной пошлины : Постановление Совета Министров СССР // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1979. – № 20. – Ст. 122.
7. О государственной пошлине : Инструкция Министерства финансов СССР // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. – 1980. – № 12. – С. 12–41.
8. Про державне мито : Декрет Кабінету Міністрів України // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 113.
9. Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання : Закон України // Вісник Верховної Ради України. – 1993. – № 2. – Ст. 6.
10. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 77.
11. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 25. – Ст. 211.
12. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
13. Про внесення змін до Закону про податок з доходів фізичних осіб щодо оподаткування спадщини : Закон України // Вісник Верховної Ради України. – 2006. – № 22. – Ст. 187.
14. Рядінська В.О. Проблеми оподаткування операцій продажу майна фізичними особами: пережитки минулого / В.О. Рядінська // Наука і правоохорона. – 2013. – № 1. – С. 210–213.