

УДК 347.73

А.С. ДУБОНОСОВА, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

МАЙНО ЯК ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ

Ключові слова: майнові податки, об'єкт оподаткування, нерухомість, майно

Стаття 6 Закону України «Про систему оподаткування» одним із видів об'єктів оподаткування визначає майно юридичних і фізичних осіб [1]. На теоретичному рівні відсутній єдиний підхід до використання понятійного апарату щодо оподаткування майна. Розвиток теоретичних засад дослідження майнового оподаткування, у тому числі податку на нерухомість, пов'язаний з іменами таких вітчизняних науковців, як М.П. Кучерявенко, І.Є. Криницький, І.М. Бондаренко тощо. Проте, окремих досліджень щодо майна як об'єкта оподаткування на теперішній час в Україні немає. З огляду на наявні в літературі точки зору можна виокремити два підходи. Згідно з першим, майнові податки у широкому розумінні включають усю сукупність податків, пов'язаних із майном, у тому числі господарськими операціями із майном, у результаті яких особа одержує дохід [2, с.36-45]. Такий підхід, на наш погляд, є дещо спрощеним у зв'язку з тим, що фактично податки (виходячи із наявності економічної основи) пов'язані з тією чи іншою формами майна або з рухом майна. Це відбувається тому, що на підставі такого критерію до складу майнових податків увійдуть і прибуткові податки, і податок на додану вартість, і податки на приріст капіталу, і рентні податки. Відповідно до другого (вужького) підходу, майнові податки мають своїм об'єктом виключно майно (рухоме чи нерухоме), незалежно від того, чи є воно джерелом доходу, чи ні [3, с.118]. Такий підхід у спрощеній формі відображає суть майнового оподаткування.

Метою цієї статті є дослідження основних

питань правового регулювання майна як об'єкта оподаткування. Новизна роботи міститься в визначенні основних властивостей майнових об'єктів оподаткування, розкритті відмінностей у визначенні майна в цивільному і податково-правовому значенні, а також визначенні нерухомості як об'єкта оподаткування.

Вважаємо, слід відійти від широкого трактування понять, пов'язаних із податками, що мають об'єктом оподаткування майно, та визначитися з кількістю термінів, що слід застосовувати в законодавстві та їх змістом. Так, поняття «майнові податки» є загальним і відображає загальний (родовий) об'єкт оподаткування, а термін «податок на майно» - видовим та являє собою окремий вид податку, що представлений у податковій системі країни.

Розвиток податкових систем відбувався протягом багатьох віків. Як результат, виокремилися наступні основні види майнових податків: податок на майно юридичних осіб і податки на конкретні види рухомого та нерухомого майна (земельні ділянки, споруди, будівлі, транспортні засоби та інші). Наприклад, російське законодавство до числа майнових податків відносить земельний податок, податок на майно організацій, податок на майно фізичних осіб, транспортний податок [4, с.89-92]. Перелік цих податків у системі оподаткування України значно вужчий і містить такі види податків: податок на нерухоме майно (нерухомість), податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; плата за землю (земельний податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності) [1, ст.14].

Майно – одна з класичних категорій цивільного права, а згідно з цивільним законодавством України воно є особливим об'єктом цивільних прав [5, ст.177, 190]. Деякі теоретики податкового права вважають, що немає потреби для цілей оподаткування

вводити спеціальну дефініцію поняття «майно», а доречно використовувати ту, що надана в цивільному законодавстві [6, с.224]. Така позиція викликає певні заперечення. Термінологія податкового законодавства має свої особливості, що обумовлені специфікою відносин. Крім того, відповідно до Цивільного кодексу України, до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом (ч.2 ст.1) [5].

Вважаємо, що не можна ставити знак рівняння між майном у цивільному і податково-правовому (публічному) значенні. Серед об'єктів цивільних прав український законодавець виділяє майнову групу, до якої належать речі, гроші, цінні папери, майно, майнові права, матеріальні блага. Норма, що дає визначення майна, міститься в цивільному законодавстві України. Так, згідно зі ст.190 Цивільного кодексу України, майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [5]. В інших статтях Цивільного кодексу України конкретизується кожен клас об'єктів шляхом застосування таких категорій, як нерухомі та рухомі речі, речі подільні та неподільні, речі споживні та неспоживні тощо [5, ст.177-198]. Під речами вчені-цивілісти розуміють будь-які матеріальні предмети зовнішнього світу, що мають зовнішній по відношенню до людини характер та мають таку властивість, як здатність задовольняти потреби людини [7, с.205-206]. Проте майно, як об'єкт оподаткування, охоплює тільки ті цивільно-правові форми (об'єкти цивільних прав), за наявності яких у платника податків виникає податковий обов'язок. За таких обставин майно, як об'єкт оподаткування слід розглядати виключно тоді, коли з ним пов'язується податковий обов'язок у платника податків, тобто,

в контексті закону про конкретний майновий податок, що встановлено в системі оподаткування України.

Відомий вчений-цивіліст Г.Ф. Шершеневич виокремлював майно в юридичному та економічному значенні. Майно з економічної точки зору - блага (речі та права на чужі дії), що є у володінні особи. В юридичному розумінні майно - сукупність майнових, тобто тих, що підлягають грошовій оцінці, юридичних відносин, в яких перебуває особа. За таких обставин зміст майна з юридичної точки являє собою, з одного боку, сукупність речей, що належать особі на праві власності, прав на чужі дії, а з другого - сукупність зобов'язань, що покладені на особу. Сума відносин першого роду складає актив майна, сума відносин другого роду - пасив майна [8, с.95]. Вважаємо, що друга група майнових об'єктів (пасив майна) не може бути об'єктом оподаткування у зв'язку з тим, що не має економічної вигоди для особи, якій належить. За таких обставин в якості об'єктів оподаткування майновими податками повинні розглядатися об'єкти матеріального світу (речі) або майнові права, що належать платнику податків та обумовлюють наявність економічної вигоди у платника податку як власника майна, а значить, і економічної основи податку.

Як бачимо, розуміння майна в цілях оподаткування є значно вужчим за цивільно-правове. Таким чином, визначення майна, надане у ст.190 Цивільного кодексу України, не може у такій редакції застосовуватися для цілей оподаткування при визначенні майна як об'єкта оподаткування. Отже, найсуттєвішим для цілей оподаткування є становище майна в рамках виконання податкового обов'язку, тобто - чи пов'язує законодавець із даним видом майна виникнення та реалізацію податкового обов'язку, чи ні.

Український законодавець хоча й включив майно юридичних і фізичних осіб до переліку об'єктів оподаткування, проте не на-

дав загального (родового) визначення майна для цілей оподаткування, не деталізував, які саме види майна в Україні є об'єктами оподаткування. Однак, визначення деяких видів та складових майна для цілей оподаткування можна зустріти в спеціальному податковому законодавстві України. Наприклад, поняття «активи платника» наведено у ст.1 «Визначення термінів» Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» [9]; поняття «матеріальні і нематеріальні активи» – у ст.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [10]. Подібний підхід збережено і при оподаткуванні транспортних засобів, коли об'єкт оподаткування визначається через закритий перелік різних видів транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів [11].

Актуальним є зауваження А.В. Бризгаліна щодо необхідності чіткого нормативного визначення об'єкта оподаткування за умови певної кореспонденції норм [12, с.278]. Наприклад, у податковій системі Російської Федерації об'єктом оподаткування щодо податку на майно організацій є рухоме та нерухоме майно (у тому числі майно, що передає не у тимчасове володіння, користування, розпорядження або внесене у сумісну діяльність), що враховане на балансі в якості об'єктів основних засобів згідно із встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку [4, с.1211]. Аналогічно, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» головним закріплює поняття «основні фонди», а нерухоме майно зібрано в групу 1: будинки, спорудження, їх структурні компоненти і передатні пристрої, зокрема, житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі. Як бачимо, у даному випадку поняття «майно» в цілях оподаткування кореспондується з такою бухгалтерською категорією, як «об'єкт основних фондів». Вважаємо, що така кореспонденція норм у

випадку встановлення об'єкта оподаткування за конкретним податком цілком виправдана. Адже згідно з п.2 ст.3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, які використовують грошовий вимір, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку [13].

Наявність бланкетних норм при визначенні об'єкта оподаткування можна спостерігати і в нормативному акті, що визначає правовий механізм іншого майнового податку - податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Так, ст.2 «Об'єкти оподаткування» Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» містить вичерпний перелік об'єктів (транспортних засобів) з посиланням на код за українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (р.ХVІІ «Транспортні засоби, устаткування та пристрої, пов'язані з транспортом», гр.87 «Автомобілі, тягачі, велосипеди та інші наземні транспортні засоби, їх частини та пристрої»), який відповідає кожному такому об'єкту [11]. При цьому, для юридичних цілей класифікація всіх товарів проводиться виходячи з найменувань товарних позицій і відповідних приміток до розділів чи груп. Слід зауважити, що така деталізація та чітке розмежування типів транспортних засобів має значення при визначенні ставок податку та пільг. За таких обставин застосування у спеціальному податковому законі чотиризначного (або, в окремих випадках, шести- чи восьмизначного) коду української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності при характеристиці об'єктів оподаткування податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів є позитивним, повинно спростити застосування норм ст.2 і 3 Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» і ви-

ключити розширене чи неоднозначне тлумачення видів об'єктів.

За таких обставин на рівні спеціального податкового законодавства слід чітко визначити ті види майна, що є об'єктами оподаткування, або застосовувати конструкцію бланкетних (відсилочних) норм. Отже, не закріплюючи визначення майна як об'єкта оподаткування у загальному податковому законодавстві, для конкретного майнового податку слід обов'язково навести дефініцію поняття, з'ясувати специфіку (особливості) певного виду майна, що є об'єктом оподаткування.

Слід звернути увагу та те, що визначення окремих видів майна, наведені у цивільному законодавстві та у податковому, мають відмінності. Розглянемо категорію «нерухоме майно», що широко використовується як у цивільному, так і у податковому законодавстві. Так, поняття «нерухоме майно», з подальшою деталізацією видів нерухомості, закріплено у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» [14]. У свою чергу цивільне законодавство визначає, що до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, що розташовані на земельній ділянці, переміщення яких неможливе без їх знецінення і зміни їх призначення [5, ст.181]. Проте до системи оподаткування України належать як податок на нерухоме майно (нерухомість), так і плата за землю, тому земельні ділянки та інші види нерухомого майна виступають окремими об'єктами оподаткування згідно з чинним податковим законодавством України. У вищезгаданій нормі Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» нерухоме майно поділяється на: а) нерухомість, відмінну від землі (будівлі та споруди) і б) землю. Однак об'єктом оподаткування цим податком є не нерухоме майно, а дохід, одержаний від продажу такого майна.

У науці цивільного права виокремлюються як фізичні ознаки нерухомості (тісний

зв'язок із землею та неможливість переміщення без заподіяння шкоди його призначенню), так і соціально-економічні ознаки [15, с.9; 16]. Дійсно, нерухомість має високу цінність, що обумовлена її використанням, а нерухоми речі є соціально значущими об'єктами. З метою забезпечення стабільності обігу нерухомості, упорядкованості прав на таке майно законодавством встановлено особливий порядок реєстрації прав на нерухомість і правочинів з нею. Таким чином, для правового регулювання нерухомості характерне поєднання приватноправового та публічно-правового методів регулювання.

Нерухоме майно як об'єкт оподаткування розглядається щодо податку на нерухоме майно (нерухомість), який є одним із класичних видів податків, що існує в багатьох податкових системах країн світу. Цей податок включено до системи загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) України, проте до цього часу податок на нерухоме майно (нерухомість) не був законно встановлений окремим нормативним актом, правовий механізм податку не визначений, що, у свою чергу, виключає обов'язок його сплати. У 2008 році у Верховній Раді України було зареєстровано два законопроекти щодо оподаткування нерухомості: проект Закону України «Про податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки» та проект Закону України «Про податок на нерухоме майно (нерухомість)». У названих проектах нерухомим майном у цілях оподаткування даним податком розглядається нерухомість, відмінна від земельних ділянок (споруди та будівлі) та виокремлюються такі обов'язкові ознаки нерухомості в якості об'єкта оподаткування, як її місце розташування (територія України) та приналежність платнику податку на праві власності. Аналогічні ознаки мають усі об'єкти оподаткування майнових податків. Саме нерухоме майно рельєфно відображає основні риси об'єкта оподаткування майнових податків, серед яких:

необхідність державної реєстрації, оцінки та обліку, наявність стійких фізичних та якісних характеристик (площа, місце розташування, строк експлуатації тощо), наявність економічної основи, а тому нерухомість має бути використано в якості об'єкта оподаткування шляхом введення в дію податку на нерухоме майно (нерухомість).

Категорію «майно» як об'єкт оподаткування необхідно вводити саме з позиції правового зв'язку між майном, що належить платнику податків на праві власності та виникненням і реалізацією ним податкового обов'язку щодо конкретного майнового податку, який представлений та діє в системі оподаткування України. Майновим об'єктам оподаткування властивий високий ступінь деталізації у спеціальному податковому законодавстві України. Основними рисами таких об'єктів є їх вартісні або якісні характеристики, що мають бути відбиті у базі оподаткування, наявність декількох баз оподаткування у зв'язку із різноманіттям видів об'єктів. Крім того, для об'єктів оподаткування майнових податків, представлених у системі оподаткування України, притаманний особливий нагляд з боку держави при встановленні правового зв'язку між платником податків та майном, що є об'єктом оподаткування, через процедуру державної реєстрації цього майна. Майнові податки виконують регулюючу функцію, їх запровадження та введення в дію має стимулювати власників до більш ефективного і раціонального використання майна, що є об'єктом оподаткування.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про систему оподаткування» : від 18.02.1997 р., № 1251-ХІІ // ВВР України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.
2. Крылова Н. Правовое регулирование налогов на имущество в России и зарубежных государствах / Н. Крылова // Хозяйство и право. – 1997. – № 9. – С. 36-45.
3. Химичева Н. И. Налоговое право / Н. И. Химичева. - М. : БЕК, 1997. – 336 с.
4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частей первой и второй / под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. –М. : Юрайт-Издат, 2006. – 1292 с.
5. Цивільний кодекс України // ВВР України. – 2003. – №40-44. – Ст.356.
6. Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. - М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
7. Гражданское право. - Ч. 1 : учебник. - 3-е изд. / под ред. проф. А. П. Сергеева, проф. Ю. К. Толстого. - М. : Проспект. 1998. – 534 с.
8. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.) / Г. Ф. Шершеневич. - М. : СПАРК, 1995. – 342 с.
9. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» : від 21.12.2000 р., № 2181-III // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
10. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» : від 22.05.1997 р., № 334/94-ВР // ВВР України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
11. Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» : від 18.02.1997 р., № 1963-ХІІ // ВВР України. – 1997. – № 15. – Ст.117.
12. Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалова. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 724 с.
13. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : від 16.07.1999 р., № 996-ХІV // ВВР України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
14. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» : від 22.05.2003 р., № 889-IV // ВВР України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
15. Бабкин С. А. Основные начала организации оборота недвижимости / С. А. Бабкин. – М. : Центр ЮрИнформ, 2001. – 190 с.
16. Витрянский В. В. Пути совершенство-

вания законодательства о недвижимом имуществе / В. В. Витрянский // Хозяйство и право. – 2003. – № 6. – С. 3-19.

Дубоносова А. С. Майно як об'єкт оподаткування / А. С. Дубоносова // Форум права. – 2008. - № 3. – С. 146-151 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-3/08dasjoo.pdf>

Порушені питання правового регулювання майна в якості об'єкта оподаткування, наголошується на відмінності у визначенні майна в цивільному і податково-правовому значенні, визначаються основні властивості майнових об'єктів оподаткування. Особливу увагу приділено визначенню нерухомості як об'єкта оподаткування в контексті запровадження податку на нерухомість в Україні.

Дубоносова А.С. Имущество как объект налогообложения

Рассмотрены вопросы правового регулирования имущества как объекта налогообложения, акцентируется внимание на отличиях в определении имущества в гражданском и налогово-правовом значении, определяются основные свойства имущественных объектов налогообложения. Особенное внимание уделено определению недвижимости как объекта налогообложения в контексте введения налога на недвижимость в Украине.

Dubonosova A. S. Assets as Object of Taxation

The article is devoted to legal regulation of property objects of taxation, author accentuates on differences between definitions of assets in civil and public sense emphasizes on the main characteristic of property objects of taxation. Much prominence is given to real estate as object of taxation in the context of imposition of real estate tax.

Форум права Форум