



Л. А. Рябуш,
здобувач, Національний університет ДПС України

ПРАВОВІ ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ (ОБМІНУ) ОБ'ЄКТІВ НЕРУХОМОГО ТА РУХОМОГО МАЙНА

Статтю присвячено актуальним питанням формування системи принципів податкового права України. Виокремлено та проаналізовано правові принципи оподаткування операцій з продажу (обміну) майнових об'єктів.

Статья посвящена актуальным вопросам формирования системы принципов налогового права Украины. Выделены и проанализированы правовые принципы налогообложения операций по продаже (обмену) имущественных объектов.

The article is devoted to topical issues of shaping the principles of tax law in Ukraine. The legal principles of taxation of sale (exchange) of property objects are highlighted and analyzed.

Ключові слова: система принципів податкового права, правові принципи оподаткування, операції з продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна.

Важко переоцінити значення принципів права у формуванні та подальшій розбудові вітчизняної системи права, адже саме вони виступають своєрідним остовом правової матерії, забезпечують її цілісність та збалансованість, слугують позитивними орієнтирами у правотворчості та правозастосуванні. У свою чергу, принципи податкового права охоплюють основні положення права, вихідні напрями, що визначають зміст усієї системи, галузі або інституту права [1, с. 138]. Саме тому проблематика принципів податкового права належить до пріоритетних напрямів наукового пошуку сучасних учених. До аналізу системи податково-правових принципів свого часу зверталися такі фахівці-фінансисти, як А. Барінов, О. Башняк, Д. Вінницький, Н. Воротіна, І. Криницький, М. Кучерявенко, К. Лопатнікова, Г. Петрова, Н. Пришва, Д. Смірнов, Б. Увайсаєв, І. Урубкова та інші. Проте, незважаючи на підвищену увагу науковців до принципів податкового права, навряд чи справедливо буде стверджувати, що притаманна їм дискусійність усунена і проблемні моменти вирішені вичерпно. На наш погляд, такі питання, як сутність податково-правових принципів, їх дефініція та класифікація, досі залишаються спірними. Особливо ця теза стосується правових принципів оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна. Насамперед таке становище пов'язане з тим, що через різні причини вітчизняні правознавці практично не досліджували цей сегмент.

Додаткову складність при формуванні системи податково-правових принципів, з'ясуванні їх специфіки створює відсутність ідеологічної ідентифікації, унаслідок чого у правовій системі мають місце різні принципи [2, с. 130–131]. Наведене твердження в цілому відповідає і сучасним реаліям нашої держави. Зазвичай конкуруючі за своїм змістом ідеї, що сформовані у результаті ідеологічного опису дійсності, мають оціночний характер та за своєю природою припускають додаткову інтерпретацію принципу у процесі його застосування. При цьому формалізація принципів, основаних на конкуруючих ідеологіях, слугує базою

для конфронтаційних зв'язків усередині системи, виступає дестабілізуючим для неї фактором.

Завданням цієї статті є аналіз наявних теоретичних підходів до визначення системи принципів податкового права, виокремлення та аналіз правових принципів оподаткування операцій з продажу (обміну) майнових об'єктів.

Як ми вже зазначали, навіть визначення категорії «принципи податкового права» може викликати певні труднощі. Так, Д. Смірнов під ними пропонує розуміти наявну в податковому праві сукупність етичних, політичних і економічних вимог, яка визначає процес його створення, функціонування і базується на конституційних цінностях держави, а також відповідає справедливому оподаткуванню [3, с. 12]. Таким чином, автор фактично обмежується віднесенням до наведеної дефініції тільки загальносоціальних принципів. При цьому обраний підхід містить два положення, які ми не можемо підтримати. По-перше, правознавець не зараховує до загальносоціальних принципів права такі їх різновиди, як ідеологічні та соціальні. По-друге, у визначенні ігноруються будь-які спеціально-соціальні принципи права (загальні, міжгалузеві, галузеві, інституційні тощо).

На інший негативний аспект механізму реалізації податково-правових принципів звертає увагу Н. Пришва. Вона вважає, що принципи оподаткування – це основоположні, керівні ідеї, на яких ґрунтується податкова система держави, основні засади, відповідно до яких встановлюються та справляються податки і збори [4, с. 214]. При цьому авторитетний науковець цілком справедливо стверджує, що закріплені в чинному законодавстві принципи оподаткування мають частково декларативний характер і не знайшли свого повного відображення в податкових законах. Тому, на думку правознавця, їх можна розцінювати як основні напрями розвитку податкового законодавства. Дійсно, податково-правові принципи – це система координат, у межах якої розвивається податкове право України, та водночас напрям, що визначає його послідовний прогрес. Водночас, на наш погляд, навіть їх поверховий аналіз дозволяє констатувати, що принципи, як



правова категорія, більше стосуються не податкової системи України (сукупності загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку – п. 6.3 ст. 6 ПК України), а системи оподаткування, що діє в нашій державі. Адже саме вона містить, крім сукупності податкових платежів (матеріальної складової), ще й специфічну регламентовану діяльність, насамперед щодо забезпечення їх справляння, здійснення податкового контролю та притягнення правопорушників до відповідальності (процесуальний блок). Таким чином, принципи податкового права будуть відповідати реальності та поєднувати два чинники (матеріальний та процедурний).

Систему принципів податкового права поряд із загальносоціальними принципами становлять і спеціально-соціальні принципи. До цієї групи входять: 1) загальноправові принципи (справедливості, законності, рівності тощо); 2) міжгалузеві (наприклад, процесуальної діяльності) принципи; 3) галузеві (фінансово-правові) принципи; 4) підгалузеві (податково-правові) принципи. Саме останній різновид принципів і варто визначити як «спеціалізовані» податково-правові принципи. Вони вносять свій внесок у можливість відмежовувати податково-правове регулювання від іншого галузевого (інституційного), адже є своєрідним «ядром» податкового права, виступають як «ексклюзивні» начала вирішення можливих ситуацій, побудови загальної моделі поведінки у сфері оподаткування.

У свою чергу, податково-правові принципи є досить різноманітними. Їх подальший розподіл можливий виходячи з кількох критеріїв класифікації. Так, можна виокремити інституційні податково-правові принципи, ураховуючи ту обставину, яка «ділянка роботи» є їх пріоритетом. Вони можуть, наприклад, визначати особливості податково-правового регулювання оподаткування: а) юридичних осіб; б) фізичних осіб; в) змішаного платника (залежно від платника). Підставою їх класифікації можна обрати також рівень органу, який вводить податковий платіж у дію (загальнодержавні або місцеві принципи) або форму оподаткування (принципи непрямого та прямого оподаткування). Зрозуміло, що наведена диференціація не є вичерпною. Вважаємо, що цілком можливий подальший пошук підстав групування податково-правових принципів як за горизонталлю, тобто за кількістю критеріїв, так й за вертикаллю (за глибиною поділу).

На наш погляд, особливий інтерес, ураховуючи безпосередній предмет нашого дослідження, становлять правові принципи майнового оподаткування, адже в разі оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна, урешті-решт, саме майно виступає як підстава фіскальних відносин.

На думку Д. Смірнова, правові принципи оподаткування майна – це вихідні та керівні положення інституту оподаткування майна, що володіють імперативністю та загальнообов'язковістю [5, с. 12]. У свою чергу, М. Разгільдієва стверджує, що

принципи правового регулювання оподаткування різноманітних видів майна фізичних осіб можуть бути поділені на юридичні, соціально-економічні, технічні та принципи федералізму. При цьому до юридичних принципів вона відносить принцип законності та принцип юридичної рівності платників податків [6, с. 13–14]. Наведені погляди свідчать про певну «недбалість» у формуванні наукового визначення. Так, по-перше, потребує аргументації позиція автора щодо співвідношення імперативності та загальнообов'язковості, адже зазвичай ці правові категорії в юридичній літературі розглядаються як тотожні. По-друге, викликає сумнів доречність відходу від традиційної позиції: виокремлення принципів федералізму (замість принципу федералізму) та відмежування їх від юридичних принципів. По-третє, навряд чи виправдане відокремлення юридичних принципів, як їх розуміє автор, від технічних. Адже вона вважає, що до останніх повинні входити принципи процесу оподаткування майна фізичних осіб. У зв'язку з цим варто зауважити, що процес є неможливим поза правом, а отже, податковий процес неможливий поза податковим правом.

Проте головна вада наведеного підходу, до речі, його сприймають і деякі інші вчені, полягає у фактичному визначенні принципів законності та юридичної рівності платників податків як особливих принципів правового регулювання оподаткування майна фізичних осіб. Виникає закономірне запитання: у чому тоді полягає відмінність цих принципів, наприклад, від принципів правового регулювання оподаткування доходів юридичних осіб? Хіба для них не притаманні законність та юридична рівність платника? Очевидно, що це запитання є риторичним. Одне діло стверджувати, що ці юридичні принципи належать до системи правових принципів оподаткування майна, і це цілком справедливе твердження. Інша справа, коли робиться акцент на їх специфіці, коли вони лише мають особливості реалізації, тобто йдеться про інституційний прояв загальноправових чи загальногалузевих (фінансово-правових) принципів. Вважаємо, що важливим кроком було б виокремлення специфічних інституційних принципів, які безпосередньо стосуються окресленого сегмента. Саме в цьому контексті на особливу увагу заслуговують правові принципи оподаткування майна.

Наведений момент викликає зацікавленість і у вчених-економістів, безумовно, з позицій науки, яку вони репрезентують. Так, на думку відомого російського науковця М. Березіна, у всіх країнах використовується загальний принцип, згідно з яким обов'язок із сплати податків на майно виникає незалежно від того, отримує чи ні (і в якому розмірі) платник податків доходи, що необхідні для сплати податків на майно [7, с. 22]. Таким чином, можна визначити такий вихідний правовий принцип оподаткування майна – майновий податок підлягає сплаті за наявності в особи майна (предмета оподаткування) та визначеного податковим законодавством юридичного факту (фактичного



складу) щодо нього. Зв'язок між ефективністю використання майна та справлянням податкового платежу, а також з його розміром має досить опосередкований характер. До того ж за деякими майновими податковими платежами цей зв'язок взагалі відсутній.

Найбільш дослідженим у юридичній літературі є такий різновид «майнових» принципів, як правові принципи оподаткування нерухомості. Хоча часто автори ототожнюють правові принципи оподаткування та принципи оподаткування. Так, І. Бухтіярова констатує, що, згідно з рекомендаціями Всесвітнього банку та Організації економічного співробітництва і розвитку, для забезпечення дієвості механізму основними принципами оподаткування нерухомості повинні бути такі тези: 1) об'єктом оподаткування є об'єкт нерухомості (земля та поліпшення на ній (будівлі, споруди) як цілісний об'єкт оподаткування); 2) масова оцінка об'єктів нерухомості для цілей оподаткування; 3) наявність механізму оспорування результатів проведеної оцінки об'єктів нерухомості; 4) формування кадастрів нерухомості для цілей оподаткування; 5) платниками податків на нерухомість є власники майна; 6) спрямування надходжень від оподаткування нерухомості до місцевих бюджетів [8, с. 59]. Навряд чи такий підхід є виправданий методологічно, адже більшість з наведених принципів у запропонованому формулюванні, швидше за все, нагадують ознаки майнового оподаткування. Це й не дивно, адже базою такої позиції, як зазначає автор, виступає політико-економічний документ.

У свою чергу, О. Мацкевич формулює основні принципи правового регулювання оподаткування нерухомості у РФ так: 1) розподіл повноважень з правового регулювання між трьома рівнями влади (федеральний, регіональний та місцевий); 2) множинність податків на нерухомість; рівність платників податків незалежно від статусу податкового резидента (нерезидента); 3) урахування регіональної політики і наявності специфіки у правовому регулюванні на окремих територіях; 4) урахування пріоритетів інноваційної, промислової, наукової та соціальної політики [9, с. 14]. Проте необхідно зазначити, що ми не можемо підтримати зазначену позицію. Річ у тім, що деякі з наведених моментів не характерні для України як унітарної (п. 1) та відносно невеликої, порівняно з Росією, держави (п. 3). Крім того, викликає сумнів доречність поєднання у п. 2 двох різнопланових складових. Щодо п. 4 наведеного переліку, то, очевидно, що він не є специфічним виключно для майнового оподаткування.

Водночас ми цілком підтримуємо тезу про те, що основним принципом оподаткування нерухомості, у тому числі й землі, в економічно розвинених країнах є принцип «ad valorem» (відповідно до ціни), тобто податок пропорційний поточній ринковій вартості нерухомої власності [10, с. 13]. Додатковою характерною рисою світової практики є прийняття на загальнодержавному рівні уніфікованих правил оцінки нерухомості для мети

оподаткування, що забезпечують застосування єдиних підходів та методів оцінки на всій території держави [11, с. 12]. Водночас потрібно зауважити, що у вітчизняних реаліях, після зміни з 1 листопада 2013 року механізму оцінки нерухомого, рухомого майна та майнових прав на нього [12], проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів стане необхідним й у разі продажу або обміну рухомого майна. Виняток з цього правила може стосуватися легкових автомобілів, мотоциклів та мопедів (за певних умов). Таким чином, можна стверджувати про специфічний інституційний правовий принцип оподаткування операцій з відчуження майна – ценсумальний принцип (від лат. – *censum*, оцінка), відповідно до якого визначення суми податкового платежу здійснюється пропорційно оціночній (фактично ринковій) вартості майна. Цілком зрозуміло, що оціночна діяльність, у свою чергу, повинна будуватися на принципах об'єктивності, точності, прозорості тощо. Відповідно до чинного законодавства висуваються особливі вимоги як до суб'єктів оціночної діяльності (до керівників, до оцінювачів, до рецензентів), так і до самої діяльності (до системи управління якістю, подання інформації (звітності), до ведення реєстру звітів про оцінку).

Важливу роль у забезпеченні ефективного оподаткування операцій з відчуження майна відіграє належна організація взаємодії податкових органів та державних органів, посадових та службових осіб, а також інших осіб, що задіяні у справлянні цього податкового платежу. З одного боку, ця обставина зумовлена специфікою реєстрації та обліку в цьому секторі (часто вони покладені не на податкові органи). Фактично можна вести мову про їх субподатковий характер, тобто реєстрацію та облік для мети оподаткування. З іншого боку, конструктивна співпраця вкрай важлива для результативного податкового контролю. Крім того, правове регулювання в окресленому сегменті характеризується значним задіянням податкових агентів, особливою роллю нотаріусів. А також не можна оминати увагою й створення та функціонування відповідних інформаційних систем, адже обмін інформацією виступає як ефективний чинник справляння податкових платежів та податкового контролю. Наведені тези дають нам підстави стверджувати про наявність такого правового принципу оподаткування операцій з продажу (обміну) майна, як принцип конструктивної взаємодії між органами та особами, що задіяні в цьому сегменті оподаткування.

Таким чином, проведений аналіз податково-правових принципів дозволив автору виокремити та дослідити ієрархічну систему правових принципів оподаткування операцій з відчуження майна. У разі її розширеного трактування пропонується виділити п'ять рівнів: 1) загальноправові принципи; 2) міжгалузеві принципи; 3) галузеві (фінансово-правові) принципи; 4) підгалузеві (податково-правові) принципи; 5) інституційні (майнові) правові принципи; 6) субінституційні правові принципи. Саме останні і являють собою безпосе-