



зацію відповідного збору. Податок на нерухомість в Австрії є місцевим, а його розміри визначаються виключно громадами у межах граничної ставки. Ця гранична ставка встановлена на федеральному рівні і не може перевищувати 5 %. Конкретну податкову ставку визначає рада муніципалітету, яку очолює мер. Муніципальні утворення, які отримують дотації з бюджетів земель, мають повністю використати наявні власні ресурси, що передбачає встановлення у них граничного розміру податку на нерухомість. З огляду на те, що майже всі громади отримують дотації від земель, ставка цього податку майже скрізь становить 5 %. Між бюджетами різних рівнів розподіляються прибутковий податок, податок на приріст капіталу, податок на купівлю землі, податок на заробітну плату, податок на додану вартість, різні акцизні податки на алкоголь. У муніципальний бюджет перераховується частина від суми, зібраної на території відповідного муніципального утворення.

Важливим напрямом оптимізації державної регіональної політики та місцевого самоврядування Австрії на рівні земель виступає покращання координації та взаємодії у діяльності всіх органів державного управління і місцевого самоврядування, зокрема у напрямі розроблення та застосування нормативно-правової бази, що регулює податкову політику, розв'язання конфліктів, створення механізмів інтеграції та залучення різних спільнот (зокрема міграційних, що особливо актуально для всієї Європи) до процесу розбудови держави.

Список використаної літератури

1. Василенко М. Д. Правове обмеження суверенітету держав-членів в рамках Європейського Союзу / М. Д. Василенко

// Наукові праці Одеської національної юридичної академії. – Одеса : Юридична література, 2005. – Т. 4. – С. 80–88.

2. Bachtler J. Transition, Cohesion and Regional Policy in Central and Eastern Europe / J. Bachtler, R. Downes, G. Gorzelak. – Ashgate Publishers, Andover, 2000. – 198 p.

3. Baltl H. Österreichische Rechtsgeschichte unter Einschluss sozial – und wirtschaftsgeschichtliche Grundzüge / H. Baltl. – Graz: Leykam – Verlag, 1986. – 136 s.

4. Журавлева О. О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии / О. О. Журавлева // Финансовое право. – 2002. – № 3. – С. 56–63.

5. Захаров А. С. Налоговое право Европейского Союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения / Захаров А. С. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 144 с.

6. Фляйнер Т. Федерализм, федеративные государства и децентрализация / Т. Фляйнер, Л. Фляйнер // Федерализм: российское и международное измерения (опыт сравнительного анализа) / под ред. П. Хакимова. – Казань, 2004. – С. 8–9.

7. Landesrecht Tirol. – Band 1 [bearb. v. Dr. Gerhard Brandmayr]. – Wien : Lexis Nexis Verlag ARD, 2007. – 1126 s.

8. Verfassung der Bundeshauptstadt Wien (Wiener Stadtverfassung). – Wien : Druckhaus Vorwärts Ges. m. b. H., 1983. – 103 s.

9. Конституция Австрийской Республики : от 10 ноября 1920 года (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://worldconstitutions.ru/archives/159>

10. Волошин Ю. Конституційно-інституційні реформи в Австрійській Республіці в контексті європейської міждержавної інтеграції / Ю. Волошин // Вісник центральної виборчої комісії. – 2008. – № 1. – С. 68–72.

11. Guger A. Umverteilung durch den Staat in Österreich / Alois Guger // WIFO. 1996. – Heft 10. – S. 635 – 652.

12. Рекомендация 302, принятая на 20-й Сессии Конгресса местных и региональных властей Совета Европы, Страсбург, 22–24 марта 2011 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1961805&Site=COE>

Стаття надійшла до редакції 11.04.2014 р.

УДК 347.73

Л. А. Рябуш,

здобувач, Національний університет ДПС України

МАЙНО ЯК ПРЕДМЕТ ПОДАТКУ (НА ПРИКЛАДІ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ВІДЧУЖЕННЯ ОБ'ЄКТІВ НЕРУХОМОГО ТА РУХОМОГО МАЙНА)

У статті розкрито сучасне розуміння місця предмета оподаткування в податково-правовому механізмі. Досліджено майно як предмет податку. З'ясовано специфіку предмета оподаткування операцій з продажу (обміну) майна.

В статье раскрыто современное понимание места предмета налогообложения в налогово-правовом механизме. Исследовано имущество как предмет налога. Выяснена специфика предмета налогообложения операций по продаже (обмену) имущества.

The article is devoted to the modern understanding of the place of the subject of taxation in the tax and legal mechanisms. Property was studied as a subject of property tax. The specificity of the subject of taxation of sale (exchange) of property was reviewed.

It is noted that the subject of tax acts as kind of a «hot spot» in the structure of the legal mechanism of tax payment. In the scientific community there is no unity not only in respect of the definition of «tax subject», its characteristics and peculiarities, place in the structure of the tax and legal mechanism, but in general the existence of the subject of taxation is often doubted. It is noted that in the first place, the subject is a mandatory part of the object; Secondly, the object of tax established in the legislation actually is the subject of tax.

In the author's view, as a subject of taxation of sale (exchange) of assets one may highlight a specific property. Because the established in current legislation legal fact (alienation) of the definition of movable (res mobiles) or immovable property (res immobiles) includes the real mechanism of taxation. Due to the importance of the considered legal categories and certain legislative gaps, the author concludes on the need for consolidation in the Tax Code of Ukraine of the definitions of «property» (Article 14) and «the subject of tax (taxation)» (Article 22) and the corresponding adjustment of the definition of «facility tax (taxation)» (article 22). In their formulation it is advisable to implement the principles of marginal detalization and individualization, to reduce the ambiguity of institutional regulation, to minimize the likelihood of conflict situations.

Ключові слова: майно, предмет податку (оподаткування), операції з продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна.

Проблематика правового механізму податкового платежу належить до одного з гостродискусійних сегментів у вітчизняному фінансовому праві. При

цьому необхідність у нагальному вирішенні наявних спірних моментів тільки зростає, ураховуючи ту обставину, що податково-правовий механізм є

Фінансове право № 2 (28), 2014



системоутворювальною категорією податкового права, саме завдяки йому багато в чому забезпечується належне функціонування сучасної системи оподаткування. Своєрідною «гарячою точкою» у структурі правового механізму податкового платежу виступає предмет податку (оподаткування). Адже у науковому співтоваристві відсутня єдність не тільки щодо визначення категорії «предмет податку», його ознак та особливостей, місця у структурі податково-правового механізму, але й взагалі саме існування предмета оподаткування часто піддається сумніву. Цілком зрозуміло, що окреслений обов'язковий елемент правового механізму податку потребує ефективного наукового супроводу.

Потрібно зауважити, що вітчизняні вчені фактично не використовують термін «предмет податку», відповідно, його проблематика перебуває на периферії їх наукових інтересів. Більш-менш послідовно відстоюють позицію щодо цієї категорії як реально існуючого структурного елемента податкового механізму (елемента податку, елемента оподаткування, елемента закону тощо) представники російської фінансово-правової науки. Очевидно, що витoki такого підходу базуються на аргументації, що була оприлюднена С. Г. Пепеляєвим ще у 1995 році [1, с. 20–22]. На особливу увагу заслуговує та обставина, що окреслена позиція є досягненням саме доктринальних напрацювань, адже ні законодавець України, ні законодавець Росії не дають підстав для такого висновку. Навпаки, вони надають перевагу категорії «об'єкт податку (оподаткування)» (ст. 22 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [2], ст. 38 Податкового кодексу Росії [3]). Залишаючи за «лаштунками» цієї публікації наукову дискусію щодо співвідношення предмета та об'єкта податку, можемо тільки зазначити, що, на нашу думку, у наведеному контексті: по-перше, предмет є обов'язковою частиною об'єкта; по-друге, саме об'єкт податку у викладеному законодавцем текстуальному варіанті фактично і є предметом податку.

Ми вважаємо, що серед обов'язкових елементів податкового платежу його предмет посідає особливе місце. Наш висновок ґрунтується на таких підставах. По-перше, предмет є складовою одного з трьох його основних елементів (об'єкта оподаткування). По-друге, точність визначення предмета податку дозволить реально забезпечити чіткість податково-правового регулювання та, відповідно, сприятиме належному виконанню податкового обов'язку, мінімізує можливість порушення прав та законних інтересів платників податкових платежів, а також публічного фіскального інтересу. Таким чином, напрацювання дефініції предмета податку (оподаткування) є вкрай важливим.

На думку І. Є. Криницького, предмет оподаткування – це різноманітні предмети матеріального світу, а також деякі нематеріальні блага, з наявністю яких у платника податків законодавець пов'язує виникнення податкового обов'язку [4, с. 128]. Більш розширений варіант обраного терміна пропонує І. І. Кучеров. Він визначає предмет податку як такий, що має кількісну, вартісну або фізичну харак-

теристику предмета матеріального світу (гроші, товар, нерухомість, транспорт) та нематеріальні блага (ліцензії, права на користування), які можуть викликати обов'язок зі сплати податку, коли щодо них суб'єкт перебуває у визначеному юридичному стані [5, с. 44]. Подібний підхід має багатьох прихильників серед правознавців [6]. Вважаємо, що наведені визначення в цілому точно відбивають сутність предмета податку. Проте вони не позбавлені певних спірних положень. Зокрема, навряд чи виправдане використання авторами такої риторичної фігури, як тавтологія (предмет характеризується за допомогою предмета).

У свою чергу, С. І. Ожегов стверджує, що предмет – це будь-яке матеріальне явище, річ, те, на що спрямована думка, що становить її зміст або на що спрямована будь-яка дія [7]. На наш погляд, викладений погляд дає нам підстави, звертаючись безпосередньо до з'ясування предмета оподаткування операцій з продажу (обміну) майна, виокремити як такий конкретне майно. Адже саме закріплені у чинному законодавстві юридичний факт (відчуження) відносно визначеного рухомого (*res mobiles*) або нерухомого майна (*res immobiles*) і містить реальний механізм оподаткування.

Необхідно зазначити, що ще у статті 6 Закону України «Про систему оподаткування» майно юридичних і фізичних осіб визначалося як об'єкт оподаткування [8]. З часом така позиція була прийнята законодавцем і при напрацюванні ПК України. При цьому цікаво, що перелік об'єктів оподаткування починається саме з майна. Проте у нас немає жодних підстав стверджувати, що ця обставина визначає його пріоритетність щодо інших об'єктів (предметів) податку.

На думку О. В. Дзери, правильне розуміння терміна «майно» у різних значеннях практично важливе для встановлення конкретних прав та обов'язків сторін у правовідносинах, де майно виступає об'єктом права, потрібно щоразу визначати зміст даного терміна шляхом тлумачення тексту правової норми [9, с. 314]. Підхід вітчизняного законодавця до закріплення визначення терміна «майно» є дещо спрощеним. Так, підпункт 14.1.105 пункту 14.1 статті 14 ПК України регламентує, що майно у цьому Кодексі розглядається у значенні, наведеному в Цивільному кодексі України [2]. У свою чергу, частина 1 статті 190 Цивільного кодексу України встановлює, що майном як особливим об'єктом вважається окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [10]. Крім того, визначення майна міститься й у Господарському кодексі України. Згідно з частиною 1 статті 139 Господарського кодексу України під майном розуміється сукупність речей та інших цінностей (включно з нематеріальними активами), які мають вартісне значення, виробляються або використовуються в діяльності суб'єктів господарювання й відбиваються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів [11]. Як бачимо, наведені визначення мають певні відмінності. При цьому залишається «за кадром» причина, через яку законодавець надає перевагу



саме Цивільному кодексу України. Крім того, на нашу думку, навряд чи обраний підхід можна визнати оптимальним. З одного боку, якщо майнові права Цивільним кодексом України більш-менш визначені (хоча позиція законодавця є доволі спірною), то такий компонент майна, як майновий обов'язок, не визначений взагалі. Очевидно, що ця категорія потребує чіткої законодавчої регламентації. З іншого боку, зважаючи на те, що платниками майнових податкових платежів виступають і фізичні, і юридичні особи (тобто цей різновид податкових важелів є загальним, виходячи з такого критерію диференціації, як платник), категорія «майно» повинна мати більш універсальний характер.

Варто зазначити, що багато інститутів, понять та термінів цивільного, сімейного та інших галузей законодавства, що використовуються в податковому законодавстві, застосовуються у тому самому значенні, у якому вони використовуються в цих галузях законодавства. Проте окремі терміни в податковому законодавстві мають інші, відмінні від сталих, значення. Більш того, багато цивільно-правових понять, маючи такий самий або схожий зміст, мають у податковому законодавстві інші терміни, що їх позначають [12, с. 41]. Наведена теза цілком відповідає стану, що сформувався у податковому законодавстві України до ухвалення ПК України. Водночас вважаємо, що, беручи до уваги викладені вище фактори, категорія «майно» потребує чіткої регламентації стосовно сфери оподаткування, а її визначення – закріплення у статті 14 ПК України (потрібно здійснити відповідне редагування підпункту 14.1.105).

У свою чергу, граничної конкретизації потребує і поняття «предмет податку (оподаткування)». Вважаємо, що правозастосування тільки виграє, якщо у ПК України буде закріпленний термін «предмет податку» і у зв'язку з цим уточнена категорія «об'єкт податку (оподаткування)». Вважаємо, що внаслідок цього зменшиться двозначність інституціонального правового регулювання, вірогідність виникнення колізійних ситуацій у сфері оподаткування. Для цього, на наш погляд, доречно статтю 22 ПК України назвати «Предмет та об'єкт оподаткування», її перший пункт присвятити визначенню предмета податкового платежу, другий пункт – об'єкту податку. При цьому, на нашу думку, законодавчий текст тільки виграє, якщо при формулюванні окреслених правових категорій казуїстичний прийом (через перелік складових елементів, наведення предметів (об'єктів) конкретних різновидів податкових платежів) буде використано не як основний, а як додатковий.

І ще одна особливість, на яку ми хочемо звернути увагу у зв'язку з аналізом предмета оподаткування операцій з продажу (обміну) майна.

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 з різноманіттям видів об'єктів. Крім того, об'єктам

оподаткування майнових податків, що мають місце 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 [13, с. 150]. Ми навели цю тезу, ураховуючи ту обставину, що в даному разі фактично мова йде про предмет оподаткування. Дійсно, предмет податкового платежу – категорія, що потребує граничної конкретизації, і саме щодо майнових платежів ця ознака є вкрай затребуваною. Варто точно визначити й законодавчо закріпити ознаки речей матеріального світу, що дозволять відносити їх до предмета конкретного податкового платежу, оскільки за відсутності чіткості у цьому питанні ми неминуче стикнемося зі труднощами в об'єктивному формулюванні предмета податку, а надалі і з його адресним застосуванням.

Таким чином, беручи до уваги беззаперечну важливість розглянутих нами правових категорій та певні законодавчі прогалини, які мають місце, можемо констатувати, що потребують закріплення в ПК України дефініції майна та предмета податку (оподаткування), коригування визначення об'єкта податку (оподаткування). При їх формулюванні доцільно реалізувати принципи граничної деталізації та індивідуалізації для уникнення можливих колізійних ситуацій.

Список використаної літератури

1. Пепеляев С. Г. Законы о налогах : элементы структуры / Пепеляев С. Г. – М. : СВЕА, 1995. – 64 с.
2. Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
3. Российская газета. – 1998. – № 148–149.
4. Налоговое право Украины : учебное пособие / [под ред. Н. П. Кучерявенко]. – Х. : Легас, 2004. – 488 с.
5. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / Кучеров И. И. – М. : Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. – 360 с.
6. Апель А. Л. Основы налогового права : курс лекций / Апель А. Л. – СПб. : Питер, 2001. – С. 25; Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : [монография] / Злобин Н. Н. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – С. 120; Иванова В. Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства : автореф. дис. на соискание учен. степени доктора юрид. наук : спец. 12.00.14 / В. Н. Иванова. – Воронеж, 2010. – С. 10.
7. Ожегов С. И. Словарь русского языка : 4-е изд., испр. и доп. / Ожегов С. И. – М. : Государственное издательство иностранных и национальных словарей, 1961. – 900 с.
8. Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
9. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України : у 2 т. / [за ред. О. В. Дзери (кер. авт. кол.), Н. С. Кузнецової, В. В. Луця]. – 4-те вид., перероб. і допов. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – Т. 1. – 808 с.
10. Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
11. Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18–22. – Ст. 155.
12. Парыгина В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики : [учебное пособие] / Парыгина В. А. – М. : Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2005. – 336 с.
13. Дубоносова А. С. Майно як об'єкт оподаткування [Електронний ресурс] / А. С. Дубоносова // Форум права. – 2008. – № 3. – С. 150. – Режим доступу : <http://www.forumprava.pp.ua>

Стаття надійшла до редакції 02.04.2014 р.
Фінансове право № 2 (28), 2014