

УДК 347.73

А. С. Кравчун*кандидат юридичних наук,**асистент кафедри фінансового права**(Національний університет**"Юридична академія України**імені Ярослава Мудрого")*

ОПОДАТКУВАННЯ ПРЕДМЕТІВ РОЗКОШІ В УКРАЇНІ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Створення нової законодавчої бази у сфері оподаткування має відображати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем. Податкова політика держави має бути спрямована на побудову стабільної податкової системи, збалансованого співвідношення фіскальної та стимулюючої функції податків. Метою цієї статті є дослідження основних питань реформування податкової системи країни у зв'язку із запровадженням нових видів майнових податків, а також дослідження перспектив розширення об'єктів оподаткування майновими податками за рахунок доповнення їх об'єктами рухомого майна. Крім того, у статті звертається увага на додержання принципу рівності та соціальної справедливості при реформуванні правового механізму окремих податків.

Проблема оподаткування майна в Україні на сьогодні не знайшла достатнього відбиття в наукових розробках. Комплексних праць,

присвячених аналізу правовому механізму окремих майнових податків, що представлені в податковій системі України та перспективних майнових податків, на рівні окремих монографій немає. Найчастіше питання оподаткування нерухомого майна розроблялися вченими в рамках аналізу такої системоутворюючої категорії податкового права, як „податкова система”, або вченими-цивілістами при характеристиці нерухомості як об’єкта цивільних прав. На теоретичному рівні відсутній єдиний підхід до використання понятійного апарату щодо оподаткування майна. Розвиток теоретичних засад дослідження майнового оподаткування пов’язаний з іменами таких вітчизняних науковців, як М. П. Кучерявенко, І. Є. Криницький, І. М. Бондаренко тощо. 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 [4]. Такій підхід, на наш погляд, дещо спрощений у зв’язку із тим, що фактично податки (виходячи із наявності економічної основи) пов’язані із 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 [10, с. 118]. Саме такий підхід у спрощеній формі відображає суть майнового оподаткування.

Стаття 22 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) одним із видів об’єктів оподаткування визначає майно юридичних і фізичних осіб [6]. Об’єктами оподаткування податків з майна, запроваджених Кодексом, є

▪ Оподаткування предметів розкоші в Україні: стан та перспективи / А. С. Кравчун // Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право". – 2012. – № 1(5) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2012/n1/12kasstp.pdf>.

лише нерухомість – земельні ділянки та нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. На даний час особливо актуальним питанням є розширення джерел доходів місцевих бюджетів, що сприятиме зміцненню фінансової бази місцевого самоврядування. З метою забезпечення стабільності фінансової бази місцевих бюджетів у Податковому кодексі перелік місцевих податків та зборів доповнено податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, який досі не введений в дію. Такий майновий податок існує в багатьох податкових системах країн світу. Згідно зі ст. 265 Податкового кодексу України платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками житлової нерухомості. Об'єктом оподаткування цього податку є об'єкти житлової нерухомості. Відповідно до п.п. 14.1.129 п.п. 14.1. ст. 14 Кодексу об'єкти житлової нерухомості – будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки [6]. Зазначена норма виділяє та надає визначення таким типам об'єктів житлової нерухомості: а) житловий будинок; б) житловий будинок садибного типу; в) прибудова до житлового будинку; г) квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання; ґ) котедж; д) кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах; е) садовий будинок; є) дачний будинок. Як бачимо, до переліку об'єктів оподаткування не включено об'єкти нежитлової нерухомості.

Вважаємо, що таке звуження об'єктів за критерієм їх поділу згідно з цільовим призначенням є таким, яке порушує окремі принципи оподаткування. Запровадження нових податків та визначення їх правового механізму має відповідати певним засадам. У принципах податкового законодавства, що характеризуються універсальністю та загальною

▪ Оподаткування предметів розкоші в Україні: стан та перспективи / А. С. Кравчун // Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право". – 2012. – № 1(5) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2012/n1/12kasstp.pdf>.

значимістю, визначено зміст та спрямованість правового регулювання податкових відносин як при встановленні та справлянні податків, так і при їх адмініструванні.

Невід'ємною умовою розвитку правової системи України є реалізація найважливіших конституційних принципів у галузевому законодавстві. Один з основоположних принципів – проголошений статтею 24 Конституції України принцип рівності [3]. У податковому законодавстві даний принцип трансформувався у принцип рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та закріплений у п.п. 4.1.2. п. 4.1 ст. 4 Кодексу [6]. Даний принцип спрямований на забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Зазначений принцип гарантує однакові права та обов'язки суб'єктів, що відносяться до однієї групи платників податків, при цьому не виключає можливість встановлення різних умов оподаткування для різних категорій суб'єктів права. Проте такі відмінності в оподаткуванні, однак, не можуть бути довільними, а повинні ґрунтуватися на об'єктивних характеристиках відповідних категорій суб'єктів з метою недопущення їх дискримінації. Цей принцип перекликається з закріпленим у Кодексі принципом соціальної справедливості, а саме: встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [6]. З урахуванням важливості тлумачення принципу рівності та соціальної справедливості в податкових відносинах в конституціях окремих європейських держав закріплені спеціальні норми, що визначають їх зміст. Зокрема, в ст. 31 Конституції Іспанії визначено, що участь кожного у державних витратах повинна

▪ Оподаткування предметів розкоші в Україні: стан та перспективи / А. С. Кравчун // Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право". – 2012. – № 1(5) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2012/n1/12kasstp.pdf>.

відповідати його економічним можливостям шляхом встановлення справедливої податкової системи, заснованої на принципі рівності [1]. У ст. 53 Конституції Італії закріплено обов'язок кожного брати участь у державних витратах відповідно до своєї податкової платоспроможності [2]. В законодавстві України зазначений принцип не знайшов свого належного тлумачення. Окремі критерії для надання тих чи інших привілеїв при оподаткуванні вказано у п. 30.2 ст. 30 Кодексу, де зазначається, що підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [6].

З огляду на вищевизначене, є порушенням принципу соціальної справедливості та рівності виключення з об'єктів оподаткування майновим податком нежитлової нерухомості. Звуження об'єктів оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за критерієм їх поділу згідно з цільовим призначенням порушує принцип рівності та соціальної справедливості, адже основна мета володіння нежитловою нерухомістю – використання такої нерухомості у підприємницькій діяльності та одержання прибутку з такого володіння, що підвищує податкову платоспроможність такого платника. Тому вважаємо обґрунтованим доповнити перелік об'єктів оподаткування зазначеним податком об'єктами нежитлової нерухомості.

Забезпечення дохідної частини місцевих бюджетів у світовій практиці оподаткування забезпечується за рахунок оподаткування товарів немасового попиту, зареєстрованих на території певної адміністративно-територіальної одиниці – літаків, вертольотів, яхт, автомобілів, нерухомості тощо. У світовій практиці оподаткування "предметів розкоші" може бути забезпечене як при оподаткуванні споживання таких речей (непрямі

▪ Оподаткування предметів розкоші в Україні: стан та перспективи / А. С. Кравчун // Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право". – 2012. – № 1(5) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2012/n1/12kasstp.pdf>.

податки: акцизи, податок з продажу, ПДВ), так і при оподаткуванні володіння такими об'єктами (майнові податки: податок на транспортні засоби, податок на майно, земельний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

Ідея введення "податку на розкіш" в Україні вже не нова, адже в Верховній Раді України було зареєстровано декілька законопроектів, які передбачають оподаткування так званих "товарів розкошу", або "товарів статусу" [7, 8]. Так, 5 червня 2012 року в Верховній Раді України було зареєстровано законопроект, яким передбачається запровадження нового обов'язкового місцевого платежу – податку на майно (далі – Законопроект №10558) [7]. Зазначений податок має замінити податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Проектом пропонується визначити об'єктом оподаткування цим податком такі види майна: а) квартира, загальна площа якої перевищує 200 кв. метрів; б) дачний або садовий будинок, котедж або житловий будинок садибного типу, загальна площа якого перевищує 500 кв. метрів; в) об'єкти житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, загальна площа яких перевищує 600 кв. метрів; г) легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна понад 3990 куб. сантиметрів (крім тих, що використовувалися); ґ) мотоцикли з об'ємом циліндрів двигуна понад 995 куб. сантиметрів (крім тих, що використовувалися); д) судна (яхти та інші плаваючі засоби для дозвілля або спорту, зазначені у товарній позиції 8903 згідно з УКТ ЗЕД), зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 75 кВт (крім тих, що використовувалися); е) літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України (крім тих, що

використовувалися); є) вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення, напівдорогоцінного каміння, обробленого та необробленого дорогоцінного каміння, годинники, мобільні телефони вартістю понад 50 розмірів мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року (далі у цій статті – мінімальна заробітна плата); ж) зброя вартістю понад 20 розмірів мінімальної заробітної плати; з) вироби з хутра вартістю понад 40 розмірів мінімальної заробітної плати; и) предмети мистецтва, колекціонування та антикваріату вартістю понад 50 розмірів мінімальної заробітної плати [7].

Дійсно, за загальним правилом власниками вищезазначеного майна є представники заможних верств населення, а також юридичні особи з високим рівнем представницьких витрат. Тому оподаткування окремих об'єктів рухомого та всіх видів нерухомого майна в Україні дасть можливість підвищити вклад заможних громадян у наповненні бюджетів тих адміністративно-територіальних одиниць, де зареєстровано право власності на зазначені об'єкти. Проте правовий механізм запропонованого податку є недосконалим, а визначення окремих елементів (об'єктів оподаткування, порядку сплати) суперечить загальним положенням науки податкового права та принципам податкового законодавства, визначеним у ст. 4 Кодексу.

Як бачимо, в Законопроекті №10558 в основу визначення об'єктів оподаткування покладено приналежність зазначених видів майна до "товарів розкошу" або "товарів статусу". Проте такий поділ є досить умовний, суперечливим та потребує більшої деталізації кожного з перелічених об'єктів. Наприклад, термін "предмети мистецтва, колекціонування та антикваріату" не є визначеним у законодавстві та

передбачає залучення експертів у відповідній галузі задля надання висновку, чи є зазначений об'єкт таким. Адже у сучасному суспільстві будь-яка рухома річ може бути предметом колекціонування.

Відповідно до теорії маркетингу до предметів розкоші (товари класу "люкс") відносять дорогі товари, яким притаманні в першу чергу преміальні цінності для споживача та які визначаються споживачем як престижні. Джерелами преміальних цінностей можуть бути як технічні досягнення, які використовуються, щоб створити преміальні функціональні, конструктивні, технічні атрибути товару, так і емоційні, пов'язані зі сферою психології сприйняття споживача [9]. Вважаємо що слід відійти від використання в податковому законодавстві такого поняття, як "предмети розкоші", адже цій категорії властиве емоціональне забарвлення та неоднозначне сприйняття з боку споживачів – платників податку залежно від рівня їх доходів та інших факторів. Крім того, використання такого терміну може потягнути за собою соціальну напругу в суспільстві та розшарування всіх платників податків, порушення принципу соціальної справедливості та рівності.

Слід звернути увагу і на те, що необґрунтоване розширення переліку об'єктів оподаткування майновим податком може призвести до тінізації ринку обігу зазначених товарів, право власності на які не потребує державної реєстрації (вироби з хутра, предмети мистецтва, вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння тощо). Крім того, відповідно до ст..265.6.5. Проекту податок на об'єкти оподаткування, визначені у підпунктах "г" – "и", які придбаваються на митній території України, утримується податковими агентами під час продажу (реалізації) таких об'єктів. Як бачимо, зазначений механізм оподаткування (справляння податку при купівлі товару одноразово та утримання його податковим агентом-продавцем товару) притаманний непрямим податкам та суперечить

суті прямого оподаткування. Крім того, не врахована ситуація, коли право власності на предмети розкошу переходить внаслідок здійснення безвідплатного правочину (за договором дарування). Необґрунтованим та дискримінаційним є звуження кола платників податку щодо окремих рухомих об'єктів лише до фізичних осіб. За таких обставин, вважаємо доцільним запровадження податку лише на те майно, право власності на яке потребує обов'язкової державної реєстрації (об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, транспортні засоби, літаки, вертольоти, судна). З метою забезпечення принципу соціальної справедливості визначити платниками як фізичних, так і юридичних осіб, та доповнити перелік об'єктів оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об'єктами нежитлової нерухомості.

Список використаних джерел

1. Конституція Королівства Іспанії [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Spain&language=r>.
2. Конституція Італії [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://italia-ru.com/page/konstitutsiya-italyanskoj-respubliki>.
3. Конституція України //Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
4. Крылова Н. Правовое регулирование налогов на имущество в России и зарубежных государствах / Н. Крылова // Хозяйство и право. – 1997. – № 9. – С. 36-45.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо місцевих податків і зборів) : Проект Закону України № 10349 від 13.04.2012 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=43132.

6. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування багатства та предметів розкоші : Проект Закону України № 10558 від 05.06.2012 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=43595.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування предметів розкоші : Проект Закону України №10558-1 від 08.06.2012 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=43676
9. Скоробогатых И. И. Концептуальные основы маркетинга товаров класса "люкс" / И. И. Скоробогатых // Вестник Российской Экономической Академии имени Г.В. Плеханова. – 2008. – № 2. – С.12-14.
10. Химичева Н. И. Налоговое право / Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 336 с.

Кравчун А. С.

Оподаткування предметів розкоші в Україні: стан та перспективи

У статті проаналізовано низку основних питань реформування податкової системи України у зв'язку із запровадженням нових видів майнових податків, а також проведено дослідження перспектив розширення об'єктів оподаткування майновими податками за рахунок доповнення їх об'єктами рухомого майна. Окрему увагу приділено

забезпеченню додержання принципу рівності та соціальної справедливості при реформуванні правового механізму майнових податків

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

Кравчун А. С.

Налогообложение предметов роскоши в Украине: состояние и перспективы

В статье рассмотрены основные вопросы реформирования налоговой системы Украины в связи с введением новых видов имущественных налогов, а также перспективы расширения объектов налогообложения имущественных налогов за счет дополнения их перечня объектами движимого имущества. Особое внимание уделено обеспечению соблюдения принципа равенства и социальной справедливости при реформировании правового механизма имущественных налогов

Ключевые слова: имущественные налоги, объект налогообложения, недвижимость, имущество

Кравчун А. С.

Luxuries tax in Ukraine: state of and prospects

The article deals with basic issues of the tax system reform in Ukraine regarding imposition of new property taxes and prospects for expanding the property tax objects due to additions to the list of objects of movable property. Particular attention is paid to problems of principle of equitable taxation in property taxes reform

Key words: property taxes, tax object, real estate, property