

УДК 347.73:336.226.2 (477)

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

## **ЩОДО ОКРЕМИХ ПИТАНЬ РЕФОРМУВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ МАЙНА В УКРАЇНІ**

Однією з актуальних проблем в Україні на сьогодні є реформування податкової системи країни у зв'язку із набранням чинності Податкового кодексу України. Особливу увагу приділяється саме введення в дію окремих видів податків з метою побудови сучасної податкової системи та запровадження додаткових джерел наповнення дохідної частини бюджетів за рахунок податкових надходжень. Прийняття Податкового кодексу України мало на меті систематизувати та узагальнити нормативно-правові акти, що регулювали відносини у сфері оподаткування, адаптувати податкове законодавство України до принципів та директив Європейського Союзу, угод Світової організації торгівлі та до положень Митного кодексу Європейського Союзу.

Прийняття Податкового кодексу України стало важливим кроком на шляху адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського союзу. Податковий кодекс спрямований на створення в Україні стабільної податкової системи, з метою запобігання випадкам подвійного оподаткування, упорядкування стягнення податків та посилення відповідальності за ухилення від сплати та їх несвоєчасну

сплату, заохочення розвитку вітчизняного виробництва, стимулювання інвестиційних процесів, зниження податкового навантаження, дотримання міжнародних угод щодо оподаткування, забезпечення прав платників податків, створення дієвого механізму контролю з боку податкових органів, обмеження можливостей ухилення від оподаткування.

Стаття 22 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) одним із видів об'єктів оподаткування визначає майно юридичних і фізичних осіб [12]. Метою цієї статті є дослідження основних питань правового регулювання майна як об'єкта оподаткування з огляду на набрання чинності Податковим кодексом України, окремі проблеми запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

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 [9]. 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 (вузького підходу) майнові податки мають своїм об'єктом виключно майно (рухоме чи нерухоме), незалежно від того, чи є воно джерелом доходу, чи ні [13, с. 118]. Такий підхід у спрощеній формі відображає суть майнового оподаткування.

Вважаємо, слід відійти від широкого трактування понять, пов'язаних із податками, що мають об'єктом оподаткування майно, та визначитися із кількістю термінів, що слід застосовувати в законодавстві, їх змістом. Так, вважаємо, що 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.

Майно – одна з класичних категорій цивільного права, а згідно з цивільним законодавством України є особливим об'єктом цивільних прав [14]. 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 [11, с. 224]. Така позиція викликає певні заперечення. Термінологія податкового законодавства має свої особливості, що обумовлені специфікою відносин. Крім того, відповідно до ст. 1 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 [14].

Вважаємо, що не можна ставити знак рівняння між майном в 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 [14]. В інших статтях Цивільного кодексу України (ст.ст. 177-198) конкретизується кожний клас об'єктів шляхом застосування таких категорій, як нерухомі та рухомі речі, речі

подільні та неподільні, речі споживні та неспоживні тощо. 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 [5, 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.

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. У 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 [15, с. 95]. Вважаємо, що друга група майнових об'єктів (пасив майна) не може бути об'єктом оподаткування у зв'язку із 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.

Український законодавець хоч і включив майно юридичних і фізичних осіб до переліку об'єктів оподаткування, проте не надав загального (родового) визначення майна для цілей оподаткування, не

деталізував, які саме види майна в Україні є об'єктами оподаткування, а використав конструкцію бланкетної норми. Так, ст.14 Кодексу "Визначення понять" у п.п.14.1.105 п.п.14.1. зазначено, що поняття "майно" використовуються у значенні, наданому у Цивільному кодексі. Проте, розуміння майна в цілях оподаткування є значно вузьким 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.

Проте у той же ст. 14 Кодексу надаються визначення деяких видів та складових майна для цілей оподаткування, серед яких: "будівлі" (п.п. 14.1.15. п.п. 14.1 ст. 14), земельна ділянка (п.п. 14.1.74 п.п. 14.1. ст. 14), "об'єкти житлової нерухомості" (п.п. 14.1.129 п.п. 14.1. ст. 14), "основні засоби" (п.п. 14.1.138 п. 14.1. ст. 14) [12]. Як бачимо, у даному випадку поняття "основні засоби" в цілях оподаткування кореспондується із такою бухгалтерською категорією як "об'єкт основних фондів". Вважаємо, що така кореспонденція 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 [6].

Розвиток податкових систем відбувався протягом багатьох віків. Як результат у світі 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 [10, с. 89-92]. Перелік цих податків у чинній системі оподаткування України значно вужчий і містить лише два майнових податки: плата за землю та податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [12].

З прийняттям Податкового кодексу України оподаткування майна в Україні зазнало суттєвих змін. Так, із системи загальнодержавних податків та зборів виключено податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

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. Слід зазначити, що до системи загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) України відповідно до Закону України "Про систему оподаткування", що діяв до набрання чинності Податкового кодексу України, було включено і податок на нерухоме майно (нерухомість). Проте цей податок не був законно встановлений окремим нормативним актом, правовий механізм податку не був визначений, що, у свою чергу, виключало обов'язок його сплати.

Нерухоме майно як об'єкт оподаткування розглядається щодо податку на нерухоме майно, який є одним з класичних видів податків, що існує в багатьох податкових системах країн світу. Податок на нерухоме майно існує майже у 130 країнах світу. Так, наприклад у Франції, Німеччині, Австрії, Швейцарії, Англії і інших європейських державах ставка податку на нерухомість складають в середньому 1-2% від її вартості. Нерухомість є одним з унікальних об'єктів оподаткування. 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. Дійсно, нерухомість має високу

цінність, що обумовлена її використанням, а нерухомі 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 характерно поєднання приватноправового та публічно-правового методів регулювання. Такі властивості нерухомості, як візуальна наочність, постійність місцезнаходження, тривалість існування, необхідність державної реєстрації роблять її зручним об'єктом оподаткування, а введення податку на нерухомість має стимулювати власника його до найбільш ефективного використання майна, запобігатиме накопиченню майнових об'єктів окремим власниками. За таких обставин надходження від податку на нерухоме майно можуть стати одним із стабільних джерел наповнення дохідної частини місцевих бюджетів.

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'єкт 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 [12]. 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.

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 [1, с. 85]. Дійсно, нерухомість має високу цінність, що обумовлена його використанням, а нерухомі 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 характерно поєднання приватноправового та публічно-правового методів регулювання. У свою чергу цивільне законодавство (ст. 181 Цивільного кодексу України) 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 [14]. Проте до податкової системи України належать як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, так і плата за землю. З огляду на цивільно-правове розуміння поняття "нерухомість" окремі вчені пропонують замість податку на нерухомість та податку на землю запровадити єдиний податок на нерухомість. Так, І. Є. Криницький зазначає, що у цьому випадку об'єктом оподаткування може стати єдиний комплекс, що складається із землі та розташованих на ній і тісно пов'язаних з нею будівель, будов, споруд [7, с. 123]. Аналогічна позиція викладена російськими науковцями [1]. Зробимо декілька зауважень.

Справді, у ст. 120 Земельного кодексу України зафіксовано, що до особи, яка придбала житловий будинок, будівлю або споруду, переходить право власності на земельну ділянку, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення, у розмірах, встановлених договором [8]. Слід зазначити, що деякі вчені-цивілісти розглядають земельну ділянку як окремий об'єкт цивільних прав, відмінний від споруд, будівель та будинків [2, с. 13-14]. Інші пропонують ввести в законодавство термін "земельна нерухомість" та відокремити земельну нерухомість від майнової [4].

Безумовно, земельна ділянка є єдиним класичним об'єктом нерухомості, так як саме земна поверхня є об'єктивно нерухомою за своїми фізичними властивостями. Проте, у цілях оподаткування земельні ділянки та будинки є різними видами нерухомого майна і не можуть складати єдиний об'єкт оподаткування через те, що їм притаманні різні якісні ознаки, облік цих об'єктів ведеться окремими кадастрами та реєстрами. Крім того, вони різні за своєю природою. Землі мають унікальну природу, не створену людиною, їм властиві родючість і територіальна обмеженість, локальність. Так, земельні ділянки – частина поверхні землі, природний ресурс, а будівля, будинок або споруда – створена людиною. На відміну від інших видів нерухомості, за допомогою землі перерозподіляється та частина чистого доходу, яка одержана виробниками поза зв'язком із їх витратами чи зусиллями, завдяки безпосередньо земельній ділянці.

Таким чином, з набранням чинності Податкового кодексу України відкрито шлях до нової системи оподаткування та запроваджено новий майновий податок. Майновим об'єктам оподаткування властивий високий ступінь деталізації у податковому законодавстві України. Об'єктам оподаткування податків з майна, представленим у системі оподаткування України, властивий особливий нагляд з боку держави через процедуру державної реєстрації майна, що є об'єктом оподаткування.

### *Список використаних джерел*

1. Бабкин С. А. Основные начала организации оборота недвижимости / С. А. Бабкин. – М. : Центр ЮрИнформ, 2001. – 190 с.
2. Балабанов И. Т. Операции с недвижимостью / И. Т. Балабанов. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 192 с.
3. Березин М. Проблемы правовой терминологии и содержания элементов налога на недвижимость / М. Березин // Хозяйство и право. – 2001. – №8. – С.55-64.

4. Будзилович І. Чи можна вважати майном земельну нерухомість України? / І. Будзилович, А. Юрченко // Право України. – 1999. – №11. – С.45-48.
5. Гражданское право. Ч. 1. Учебник. 3-е изд. / Под ред. проф. А. П. Сергеева, проф. Ю. К. Толстого. М. : Проспект. 1998. – 624 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
7. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / І. Є. Криницький. – Х., 2001. – 201 с.
8. Земельний кодекс України в ред. від 27.04.2007 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 46. – Ст. 2038.
9. Крылова Н. Правовое регулирование налогов на имущество в России и зарубежных государствах / Н. Крылова // Хозяйство и право. – 1997. – №9. – С.36-45.
10. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частей первой и второй / Под общей ред. Ю.Ф. Кваши. – М. : Юрайт-Издат, 2006. – 1292 с.
11. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
12. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011.- №13-14, № 15-16, № 17. – Ст.112.
13. Химичева Н. И. Налоговое право / Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 336 с.
14. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.
15. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.) / Г. Ф. Шершеневич. – М. : СПАРК, 1995. – 556 с.

*Кравчун А. С.*

*Щодо окремих питань реформування оподаткування майна в Україні*

У статті досліджено основні питання правового регулювання майна як об'єкта оподаткування у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом України. Окрему увагу приділено проблемам запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

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

*Кравчун А. С.*

*Отдельные вопросы реформирования налогообложения имущества в Украине*

В статье рассмотрены основные вопросы правового регулирования имущества как объекта налогообложения в связи с вступлением в силу Налогового кодекса Украины. Особое внимание уделено проблемам введения налога на недвижимость, отличную от земельного участка

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

*Kravchun A. S.*

*Specific issues relating to property tax reform in Ukraine*

The article deals with basic issues of the legal regulation of property as object of taxation in connection with the entry into force of the Tax Code of Ukraine. Particular attention is paid to problems of introducing a tax on real estate, other than land

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