

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473-2019-3-79-83>

**В. В. Сагайдак**, здобувач кафедри  
адміністративного та митного права  
Університету митної справи та фінансів

## МАЙНО ЯК ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ

*Стаття присвячена дослідженню сучасних підходів до розуміння майна як об'єкта оподаткування, а також особливостям цивільно-правового та податково-правового підходів до визначення категорії «майно». Автором визначено нормативне закріплення майна у цивільному українському законодавстві та законодавстві зарубіжних країн. Проаналізовано думки науковців щодо проблеми розмежування поняття «майно» в цивільному та податковому значенні. Наголошено, що у разі, якщо терміни, які застосовуються у Податковому Кодексі, не визначаються ним, то слід використовувати їх у значенні, встановленому іншими законами. Підкреслено, що майно у податковому праві слід розглядати виключно тоді, коли з ним пов'язується податковий обов'язок у платника податків.*

*Наголошено на різних аспектах, яким приділяється увага під час характеристики майна з точки зору цивільного та податкового права. Якщо з позиції цивілістики майно розуміється як об'єкт, щодо якого можливо здійснювати право власності, то в руслі податково-правового регулювання майно має виняткову прив'язку до впливаючого з факту його наявності податкового обов'язку власника. При цьому першочергове значення має саме реалізація цього обов'язку перед державою. Автор в ході співвіднесення податково-правових та цивільно-правових підходів до характеристики майна приділив особливу увагу виокремленню спільних та відмінних рис. Окрім цього, автор співставив обсяг, який вміщує у собі поняття «майно» залежно від характеру пов'язаних із ним правовідносин та нормативного регулювання.*

*Додатково в межах наукової роботи автор зупинив увагу на питанні податкового обов'язку, розкривши його сутність та підстави виникнення у платника податків. На підставі проведеної систематизації існуючих у теорії та на практиці підходів до питання використання поняття «майно» у податкових та цивільних відносинах автор сформував власні висновки. Так, з позиції автора використання цивільно-правової дефініції «майно» у податкових правовідносинах є можливим. Але при цьому сама категорія «майно» у податковому праві є значно вузькою. Її можливо виявити винятково тоді, коли із нею пов'язаний певний податковий обов'язок у платника податків.*

*Ключові слова: об'єкт оподаткування, майно, податковий обов'язок, Цивільний кодекс, Податковий кодекс.*

### **V. V. Sahaidak. Property as an object of taxation**

*The article is devoted to the study of modern approaches to understanding property as an object of taxation, as well as to the peculiarities of civil and tax legal approaches to the definition of the category "property". The author analyzes the normative definitions of property in the Ukrainian civil legislation and the legislation of foreign countries. The opinions of scientists on the problem of differentiation of the concept of "property" in the civil and tax sense are analyzed. It is noted that if the terms that are used in the Tax Code are not defined by it, then they should be used in the meaning established by other laws. It is emphasized that property in tax law should be considered only when the tax liability of the taxpayer is associated with it.*

*It is marked different aspects paid attention that at description of property from the point of view of civil and tax law. If from position of civility property understands as an object in relation to that it maybe to carry out the right of ownership, then in the river-bed of the tax-legal adjusting property has exceptional attachment to swimming out from the fact of his presence of tax duty of proprietor. Thus realization of this duty has a near-term value exactly before the state. An author during correlation of the tax-legal and civil legal going near description of property spared the special attention to the selection of general and excellent lines. Except it, an*

© В. В. Сагайдак, 2019

*author confronted a volume that contains in itself a concept “property” depending on character of the legal relationships related to him and normative adjusting.*

*Additionally within the limits of the advanced study an author stopped attention for the question of tax duty, exposing his essence and grounds of origin for a taxpayer. On the basis of the conducted systematization of existing at a theory and in practice going near the question of the use of concept “property” in tax and civil relations an author formed own conclusions. So from position of author of the use of civil legal definition “property” in tax legal relationships is possible. But here category “property” in a tax right is considerably more narrower. Her it maybe to educe exceptionally then, when with her the constrained is certain tax duty for a taxpayer.*

*Key words: object of taxation, property, tax liability, civil code, tax code.*

**Постановка проблеми.** Об'єктом оподаткування в будь-якій країні може виступати доход, прибуток, здійснення певних операцій або майно. При цьому оподаткування перших трьох об'єктів характеризується активною поведінкою платника, їх поява зумовлена єдиною метою – отриманням платником коштів. У разі припинення відповідної діяльності об'єкт не утворюється, отже, і податковий обов'язок не виникає. Інша ситуація складається із майном, наявність якого у платника далеко не завжди є передумовою отримання грошових коштів, а відповідний майновий податок сплачувати потрібно незалежно від цього. Саме тому майно є специфічним об'єктом оподаткування, який докорінним чином відрізняється від усіх інших його різновидів, що зумовлює потребу детального й всебічного вивчення особливостей оподаткування майна.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням оподаткування майна займалися багато вітчизняних вчених. Зокрема, слід відмітити роботи таких дослідників, як В.В. Токар, С.А. Мит'яй, С.Г. Пепеляєв, Г.Ф. Шершеневич І.В. Мазур, Н.В. Габельчук, А.С. Дубоносова, І.В. Педь, А.В. Чуркін, О.О. Коваль, А.М. Соколовська та інші. Водночас, незважаючи на значну кількість досліджень, питання оподаткування нерухомості все ж недостатньо висвітлено. Сталою залишається проблема співвідношення цивільно-правового та податково-правового розуміння категорії «майно».

**Метою статті** є – визначити актуальні підходи до розуміння майна як об'єкта оподаткування, а також охарактеризувати особливості цивільно-правового та податково-правового підходів до визначення категорії «майно».

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз стану оподаткування нерухомості в Україні наразі є доцільним. Зумовлено це необхідністю урахування проведеної податкової реформи, визначення основних проблем нормативного закріплення відповідних правових механізмів майнових податків, актуальністю питання щодо впровадження досвіду інших країн світу з питань майнового оподаткування, а також окреслення напрямів вдосконалення податкового законодавства у цілому.

Вступаючи у податкові правовідносини, платники насамперед мають реалізувати свій податковий обов'язок. Цей обов'язок закріплено на конституційному рівні, адже відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. При цьому суть податкового обов'язку деталізується у нормах Податкового кодексу України. Так, відповідно до положень ст. 36 даного нормативного акту податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в установленому порядку і визначені податковим законодавством строки. При цьому ст. 67 встановлено, що податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку [2].

Основною підставою для виникнення податкового обов'язку можна вважати появу об'єкта оподаткування. Такий висновок витікає із положень ст. 22 Податкового кодексу Укра-

їни, яка встановлює орієнтовний, але не винятковий, перелік об'єктів оподаткування (майно; товари; дохід; прибуток або його частина; обороти з реалізації товарів, робіт, послуг; операції з постачання товарів, робіт, послуг) та встановлює, що до їх кола можуть належати й інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [2]. Отже, підставою виникнення податкового обов'язку можна вважати складний юридичний факт, який полягає у: 1) наявності (появі) певного об'єкта матеріального світу; 2) віднесенні цього об'єкта податковим законодавством до кола об'єктів оподаткування. При цьому майно в орієнтовному переліку об'єктів оподаткування займає перше місце.

До характеристики майна, яке є підставою для оподаткування, можна підходити по-різному. При цьому потрібно враховувати підходи, що застосовуються до майна не тільки у податковому, а й в інших підгалузях та галузях права. Наприклад, Г.Ф. Шершеневич виокремлював майно в юридичному та економічному значенні. На його переконання, в економічному сенсі майно є благом (речі та права на чужі дії), що перебуває у володінні особи. У юридичному розумінні під майном він розумів сукупність майнових, тобто тих, що підлягають грошовій оцінці, юридичних відносин, в яких перебуває особа. При цьому зміст майна з юридичної точки зору зводився, з одного боку, до сукупності речей, що належать особі на праві власності, прав на чужі дії, а з іншого – до сукупності зобов'язань, що покладені на особу. У першому випадку йдеться про актив майна, у другому – про його пасив [3, с. 95].

Досліджуючи види об'єктів оподаткування, А.С. Дубоносова робить акцент на неможливості тотожного підходу до майна в цивільному і податково-правовому (публічному) значенні. Вона пише: «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 винятково тоді, коли з ним пов'язується податковий обов'язок у платника податків, тобто в контексті закону про конкретний майновий податок, що представлений та діє в системі оподаткування України». [4, с. 144–145]. У цілому з таким підходом можна погодитись – саме таким чином платник підходить до відносин оподаткування майна на практиці, але доцільним вбачається деталізувати, про які саме форми йдеться, а для цього варто визначитись із нормативним закріпленням майна, у тому числі в нормативних актах, що закріплюють цивільно-правові норми.

У цивільному українському законодавстві майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки (ст. 190 Цивільного кодексу України) [5]. Також цивільне законодавство конкретизує різні види майна, застосовуючи такі категорії, як нерухомі та рухомі речі, речі подільні та неподільні, споживні та неспоживні тощо [5, ст. 177–198]. При цьому до кола речей цивілісти відносять будь-які матеріальні предмети зовнішнього світу, що мають зовнішній по відношенню до людини характер та мають таку властивість, як здатність задовольняти потреби людини [6, с. 205–206].

Схожий підхід можна знайти у цивільному законодавстві інших країн, де до об'єктів цивільних прав належать речі, включаючи гроші й цінні папери, інше майно, зокрема, майнові права (ст. 128 Цивільного кодексу Російської Федерації). При цьому відповідно до положень ч. 2. ст. 38 Податкового кодексу Російської Федерації під майном розуміють види об'єктів цивільних прав (за винятком майнових прав), що належать до майна відповідно до Цивільного кодексу Російської Федерації [7, с. 193]. Отже, в цій країні законодавець розмежує цивільно-правовий та податково-правовий підхід до визначення категорії «майно».

В Україні застосовується інший підхід. Відповідно до положень п. п. 14.1.105 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України термін «майно» під час оподаткування застосовується у значенні, наведеному в Цивільному кодексі України [2].

У науковій літературі немає єдності думок щодо того, потрібно розмежовувати поняття «майно» в цивільно-правовому значенні та у податково-правовому чи ні. А.В. Чуркін та С.Г. Пепеляєв наголошують, що в цьому немає потреби, та пропонують для цілей оподаткування використовувати дефініцію «майно» з цивільного законодавства [8, с. 224; 9]. З таким твердженням не погоджується А.С. Дубоносова, яка вказує: «Термінологія податкового законодавства має свої особливості, що зумовлені специфікою відносин. Якщо в умовах цивільно-правових відносин характеристика майна передусім пов'язується з відносинами власності або користування, то податково-правове регулювання орієнтоване на зумовленість виникнення та реалізації податкового обов'язку платника податків тим або іншим майном. Проте це не є підставою для того, щоб використовувати сталі поняття та терміни в іншому значенні чи наповнювати їх іншим змістом, коли для цього немає об'єктивних підстав юридичного характеру. Відповідно до Цивільного кодексу України до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується» [5, ч. 2 ст. 1]. З такою позицією не можна погодитись з наступних причин.

По-перше, терміни, що застосовуються під час оподаткування, визначені у ст. 14 Податкового кодексу України. При цьому, як ми вже відмічали, визначення поняття «майно» містить відсылку до цивільного законодавства. По-друге, навряд чи можна стверджувати про неможливість використання положень, закріплених цивільним законодавством, у регулюванні податкових відносин. Дійсно, ст. 1 Цивільного кодексу України встановлено, що до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, а також до податкових, бюджетних відносин, цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом [5]. При цьому саме такий випадок, закріплений законом, ми маємо у ст. 5 Податкового кодексу України, відповідно до якої терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами [2]. З цього можна зробити висновок, що навіть у разі відсутності відсилки для Цивільного кодексу України у ст. 14 Податкового кодексу України під час визначення поняття «майно», ми все одно мали б звертатися до цивільного законодавства.

Інша справа – співвідношення обсягу кола цивільних та податкових відносин, що стосуються майна. Аналізуючи подібний аспект, О.О. Коваль справедливо зауважує, що «розуміння майна в цілях оподаткування є значно вужчим, ніж цивільно-правове. Визначення майна, надане у ст. 190 ЦК України (майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки), не може у такій редакції застосовуватися для цілей оподаткування під час визначення майна як об'єкта оподаткування. Для цілей оподаткування головним є правове становище такого майна в межах виконання податкового обов'язку, адже не кожне майно може бути об'єктом оподаткування відповідно до положень ПК України – сьогодні до такого майна належать лише об'єкти житлової нерухомості та земельні ділянки» [10].

Як приклад вчений наводить особливості розповсюдження режиму нерухомого майна на об'єкти, які можуть рухатись. Так, відповідно до положень п. 1, ст. 181 ЦК України, режим нерухомої речі може бути поширений на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації [5]. При цьому О.О. Коваль зазначає, що відповідно до положень Податкового кодексу України оподаткуванню підлягає: 1) нерухомість, за володіння якої передбачено справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 2) земельна ділянка, за володіння чи користування якою у юридичної чи фізичної особи виникає обов'язок зі сплати плати за землю [10]. Отже, існує цілком визначена різниця між цивільно-правовим та податково-правовим аспектом у розумінні категорії «майно».

**Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі.**

За результатами дослідження систематизовано основні підходи до розуміння майна у податковому праві. Наголошено на особливостях диференціації цивільно-правового та податково-правового підходів до визначення категорії «майно». Доведено можливість використання податковим законодавством цивільно-правової дефініції майна. Обґрунтовано, що майно як об'єкт оподаткування є значно вужчою категорією, яку слід розглядати винятково тоді, коли з ним пов'язується податковий обов'язок у платника податків.

**Список використаних джерел:**

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. Ст. 112.
3. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.). Москва : СПАРК, 1995. 556 с.
4. Дубоносова А.С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. 217 с.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. Ст. 356.
6. Гражданское право. Ч. 1 : [Учебник, 3-е изд. ] / Под ред. проф. А.П. Сергеева, проф. Ю.К. Толстого. Москва : Проспект, 1998. 624 с.
7. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частей первой и второй / Под общ. ред. Ю.Ф. Квашы. Москва : Юрайт-Издат, 2006. 1292 с.
8. Налоговое право : учеб. пособ. / Под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 608 с.
9. Чуркин А.В. Понятие «имущество» в гражданском и налоговом праве. *Налоговед.* № 1. 2004. С. 12–17.
10. Коваль О.О. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2014. С. 16.