

ФІНАНСОВЕ ПРАВО ТА ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ. ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО

УДК 336.272

В.О. Рядінська,
кандидат юридичних наук,
старший науковий співробітник

ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ПРОДАЖУ МАЙНА ФІЗИЧНИМИ ОСОБАМИ: ПЕРЕЖИТКИ МИНУЛОГО

Автор розглядає проблеми при оподаткуванні продажу майна фізичними особами і пропонує шляхи їх усунення.

Ключові слова: податок на доходи фізичних осіб, продаж майна, державне мито.

Автор рассматривает проблемы при налогообложении продажи имущества физическими лицами и предлагает пути их устранения.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, продажа имущества, государственная пошлина.

An author examines several problems on the taxation of a sale of property by physical persons and offers the ways of their removal.

Keywords: tax on the profits of physical persons, sale of property, state duty.

За останнє десятиріччя суттєво змінився підхід до оподаткування доходів фізичних осіб. Спочатку Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року [1], а потім і Податковим кодексом України (надалі – ПКУ) [2] передбачено стягнення податку на доходи фізичних осіб при здійсненні ними операцій з продажу (обміну) нерухомого (ст. 172 ПКУ) та рухомого (ст. 173 ПКУ) майна. При цьому, механізм контролю за продажем майна повністю не відпрацьований, тому фактично під оподаткування підпадають лише операції з тим майном, перехід права власності на яке посвідчується нотаріально – об’єкти нерухомості (земельні ділянки і житлова нерухомість), транспортні засоби та інші самохідні машини і механізми. Але за нотаріальне посвідчення переходу права власності на вказані об’єкти стягується також державне мито (пункти “а”, “б”, “г” ст. 3 Декрету Кабінету Міністрів “Про державне мито” від 21 січня 1993 року № 7-93 [3]). З огляду на це, особливої актуальності набуває питання правомірності стягнення цього платежу, для вирішення якого необхідно дослідити передумови його запровадження, підстави введення і, з огляду на реалії сучасного законодавства, визначитись з доцільністю подальшого використання.

Державному миту науковці не часто присвячують свої роботи, а якщо і зачіпають його, то або розглядають цей платіж у контексті його правового регулювання як категорії податкового права (Л.П. Бабенко, В.О. Вишнівецька, А.Ю. Дубок, А.В. Реут, В.М. Мосейчук), або досліджують окремі складові державного мита як виду судових витрат (В.В. Волік, С. Теньков, О.О. Шемет, Г.Я. Тріпільський, Л.В. Сапейко, Ю.Ю. Рябченко). Проблема подвійного оподаткування операцій з продажу (обміну) майна фізичних осіб (державним митом і податком на доходи фізичних осіб) науковцями не порушувалась, хоча вона заслуговує осмислення та формування пропозицій щодо її усунення.

Вперше державне мито було введено у 1942 році [4] як специфічний платіж, що об’єднував у собі судові, спадкові, кріпосні, явочні мита, паспортні збори, збори за право полювання та інші види “дрібних” платежів. Ставки державного мита встановлювалися у твердих сумах, однакових для всіх платників [5], що дозволило

визначити державне мито як плату за юридично значимі послуги, що надавалися компетентними органами зацікавленим особам. Завдяки такому підходу вщухнули спори, які розгорталися навколо деяких з платежів, що увійшли у державне мито, а саме судового, кріпосного та спадкового мита. Зазначені платежі у дореволюційній фінансовій системі стягувалися у відсоткових ставках, що породжувало закономірне питання з боку науковців – чому за однакові послуги (розгляд спору, посвідчення договору купівлі-продажу) необхідно сплачувати різні суми, бо посвідчення договору купівлі-продажу майна (розгляд спору про відшкодування майна) вартістю у 1000 рублів вимагає таких самих зусиль з боку нотаріусів (судів), як і посвідчення договору купівлі-продажу майна (розгляд спору про відшкодування майна) у 10 000 рублів. І.І. Янжул [6], В.П. Безобразов [7], Е.М. Берендтс [8], Д. Львов [9], С.І. Іловайський [10] та інші [11; 12; 13] підкреслювали, що встановлення відсоткових ставок судового, кріпосного і спадкового мита надає цим платежам податкового характеру та наполягали на доцільності віднесення їх до податків. На думку І.Х. Озерова [14], вищевказані платежі фактично і були податками, а назву “мита” носили у силу історичної традиції.

Введення державного мита надало радянським фінансистам [15; 16; 17] вагомих аргументів у відстоюванні позиції митного характеру цього платежу: 1) встановлення у твердих ставках; 2) індивідуальна відплатність (плата за юридично значущі послуги); 3) надходження на розрахункові рахунки установ, що надавали такі послуги. У податковому праві СРСР питання щодо податкового характеру державного мита більше не піднімалося, хоча згодом бюджет його надходження став державним, а ставки за подання позовів та нотаріальні послуги за посвідчення договорів відчуження майна і отримання свідоцтва про право на спадщину знов стали відсотковими [18; 19]. Тобто ті платежі, що увійшли у державне мито, які носили характер податкових платежів (судові, кріпосні та спадкові мита), з часом знов набули рис податків.

В Україні вперше до розгляду цієї проблеми звернулася В.О. Вишнівецька [20], яка відзначила штучність та неприродність створення категорії “державного мита”. Авторка слушно вказувала, що у сучасних умовах державне мито слугує греблею розвитку платежів, які свого часу увійшли у нього, і прогнозувала його скасування та відродження всіх податків та зборів, що були об’єднані у державному миті, в якості окремих платежів. Зазначимо, що її прогнози вже частково збулися – у 2010 році від державного мита “відколовся” судовий збір [21], еволюцію якого можна сформулювати так: судові мита → державне мито → судовий збір.

Фактично, така ж ситуація повинна була відтворитися при набутті чинності Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб”, який передбачав оподаткування доходів від продажу (обміну) майна, тобто податок на доходи фізичних осіб був би логічним завершенням генезису кріпосного мита на сучасному етапі (кріпосне мито → державне мито → податок на доходи фізичних осіб). Але замість цього, законодавець ввів податок на доходи від продажу майна і залишив державне мито, при цьому ставки державного мита встановлено у відсотках (1 % оціночної вартості майна) і суми від його надходження поступають у Державний бюджет (ст. 3, 6 Декрету Кабінету Міністрів “Про державне мито”), тобто воно має податковий характер. Прийняття ПКУ не змінило ситуацію у цьому питанні.

Аналогічним чином оподатковувалося і отримання спадщини. Ця ситуація викликала бурхливі дебати як серед науковців [22; 23], так і з боку громадськості [24; 25; 26; 27], було розгорнуто популістську кампанію в пресі, яким вдалося привернути увагу законодавця – ставки державного мита за отримання свідоцтва про право на спадщину, які раніше було встановлено у розмірі 3 % і 5 % вартості успадкованого майна залежно від ступеню родинності, у 2009 році було змінено на 2 неоподатковуваних мінімуму доходів громадян [28]. Тобто фактично, отримання спадщини оподатковується лише податком на доходи фізичних осіб, а державне мито, що стягується за отримання свідоцтва про спадщину, представляє собою номінальну суму у 36 гривень і надходження від цього платежу не покривають витрати на його адміністрування.

Таким чином, лише продаж майна обтягується державним митом як платежем податкового характеру і фактично піддається подвійному оподаткуванню. Позиція деяких науковців стосовно того, що державне мито при продажу майна є платою за послуги державних нотаріусів, не витримує критики, оскільки, по-перше, державне мито за посвідчення договорів відчуження майна надходить до державного бюджету, а, по-друге, приватні нотаріуси, які отримують плату за свої послуги відповідно до ст. 31 Закону України “Про нотаріат” від 2 вересня 1993 року № 3425-XII [29], також стягують державне мито. З усього вищевказаного можна зробити лише один висновок – для поповнення бюджету уряд користується зручною нагодою (купівля-продаж майна), щоб стягувати додатковий платіж (державне мито), який є пережитком радянської системи оподаткування.

Цей висновок підтверджується і введенням у 1997 році збору на обов'язкове державне пенсійне страхування [30] при купівлі-продажу об'єктів нерухомого майна, запровадження якого було викликане потребами додаткового фінансування Пенсійного фонду України (надалі – ПФУ), який на той час знаходився на межі банкрутства. Без будь-яких підстав купівля-продаж нерухомості була обтяжена додатковим платежем податкового характеру (бо встановлювалася у відсоткових ставках). Введений як тимчасовий захід, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування стягується до сьогодні, незважаючи на значне укріплення ПФУ.

Звичайно, продаж майна (особливо об'єктів нерухомості та транспортних засобів) є зручним моментом для оподаткування. По-перше, перехід права власності підлягає державній реєстрації, а отже, від оподаткування неможливо ухилитися; по-друге, механізм оподаткування вже сформований і ефективно працює (без сплати відповідних податків нотаріус не посвідчить договір відчуження майна). Але чи може слугувати зручність нагоди та фіскальні інтереси держави єдиною підставою порушення принципу справедливого оподаткування та обтяження продажу майна додатковими платежами? Вважаємо, що відповідь на це питання очевидна.

Підсумовуємо вищезазначене, констатуємо, що сплата фізичними особами державного мита при продажу майна є пережитком радянської системи оподаткування і зумовлена фіскальними інтересами держави, яка не поспішає скасовувати “зайвий” платіж, незважаючи на те, що доходи від продажу майна підлягають подвійному оподаткуванню. Вирішення цієї проблеми можливо двома шляхами: перший – повна відміна державного мита (як у випадку з судовим збором), а другий – встановлення ставок державного мита за посвідчення договорів відчуження майна у твердих ставках (як у випадку з державним митом за отримання свідоцтва про спадщину). Визначення ефективності запроваджених шляхів може стати предметом подальших наукових дискусій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22 травня 2003 року № 889-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № 37. – Ст. 308.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
3. Про державне мито : Декрет Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року № 7-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 2. – Ст. 15.
4. О государственной пошлине : Указ Президиума Верховного Совета СССР от 10 апреля 1942 г. // Законодательные и административно-правовые акты военного времени (с 22 марта 1942 г. по 1 мая 1943 г.). – М. : Юрид. изд-во Народного комиссариата юстиции СССР, 1943. – 196 с.
5. О ставках государственной пошлины : Постановление Совета народных комиссаров СССР от 29 апреля 1942 г. // Законодательные и административно-правовые акты военного времени (с 22 марта 1942 г. по 1 мая 1943 г.). – М. : Юридическое издательство НКЮ СССР, 1943. – 196 с.
6. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – СПб. : Статутъ, 1899. – 508 с.
7. Безобразов В.П. Государственные доходы России, их классификация и проч. / В.П. Безобразов. – СПб., Статистический Временникъ, 1872.
8. Берендтс Э.Н. Русское финансовое право / Э.Н. Берендтс. – СПб., 1914.
9. Львов Д. Курс финансового права / Д. Львов. – Казань, 1887. – 298 с.
10. Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса, Тип. И.П. Соколовского, 1904. – 213 с.

11. *Лебедев В.А.* Финансовое право / В.А. Лебедев. – [2-е изд.]. – СПб. : Тип. А.М. Вольфа, 1889. – 314 с.
12. *Тарасов И.Т.* Очерк науки финансового права / И.Т. Тарасов. – М. : Типография Императорского Университета, 1889. – 307 с.
13. *Ключевский В.О.* Сочинения : В 9 т. / В.О. Ключевский ; под ред. В.Л. Янина. – М. : Мысль, 1989. – Т. 6: Специальные курсы. – 548 с.
14. *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. : [Вып 1]. – М. : Общество взаимопомощи студентам-юристам Московского университета, 1905. – 52 с.
15. Советское финансовое право : [учеб.] / Н.А. Куфакова, В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкин и др. ; под. ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. – М. : Юрид. лит., 1982. – 424 с.
16. *Ровинский Е.А.* Финансовое право : [учеб. для студ. юрид. ин-тов и фак-тов] / Е.А. Ровинский, М.И. Барышев, Б.Н. Иванов ; под. ред. Е.А. Ровинского. – М. : Юридическая литература, 1971. – 227 с.
17. *Дырдов С.Н.* Справочник по налогам с населения / [Авдошина Е.А., Дырдов С.Н.] ; под ред. Тура В.А. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 223 с.
18. О государственной пошлине : указ Президиума Верховного Совета СССР : от 29 июня 1979 года // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1979. – № 28. – Ст. 477.
19. О ставках государственной пошлины : Постановление Совета Министров СССР от 29 июня 1979 года // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1979. – № 20. – Ст. 122.
20. *Вишнинецька В.О.* Правове регулювання державного мита: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Вишнинецька Валерія Олександрівна. – Ірпінь, 2005. – 212 с.
21. Про судовий збір : Закон України від 8 липня 2011 р. № 3674-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 59. – Ст. 2349.
22. *Присягина Г.Н.* Налог при наследовании и дарении имущества: практика применения / Г.Н. Присягина, О.Г. Микулч. – М. : Финансы, 2001. – 128 с.
23. *Реут А.В.* Правовой режим государственной пошлины: дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Реут Анна Владимировна. – М., 2009. – 242 с.
24. *Проваленко О.М.* Отцы и дети для целей налогообложения / О.М. Проваленко // Главная книга. – 2003. – № 9. – С. 18–25.
25. *Валюшко А.* Завещайте побольше, я за все заплачу / А. Валюшко // Юридическая практика. – 2009. – № 9. – С. 33.
26. *Мосейчук В.* Маразми державного мита. Книга маразмів України / Мосейчук В. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : magazn@magazn.org.ua.
27. *Григорьева И.* Пока недорогое наследство / И. Григорьева // Финансы. – 2003. – 4. – С. 22–26.
28. Про внесення зміни до статті 3 Декрету Кабінету Міністрів України “Про державне мито” щодо державного мита за видачу свідоцтва про право на спадщину : Закон України 5 березня 2009 року № 1110-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2009. – № 31. – Ст. 453.
29. Про нотаріат : Закон України від 2 вересня 1993 № 3425-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 39. – Ст. 383.
30. Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 26 червня 1997 року № 400/97-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1997. – № 37. – Ст. 237.

Отримано 14.03.2013