

## ЩОДО РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ МАЙНА В УКРАЇНІ

### THE SOCIAL JUSTICE PRINCIPLE IMPLEMENTATION IN PROPERTY TAXATION IN UKRAINE

Овчаренко А.С.,

к.ю.н., асистент кафедри фінансового права

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

У статті визначено поняття принципу справедливості, його місце в системі принципів оподаткування, розглянуто окремі питання функціонування місцевого податку – податку на майно та його окремих складових в контексті європейського досвіду справляння такого виду податків. Автор досліджує основні елементи правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та можливі шляхи реформування. Крім того, у статті звертається увага на додержання принципу соціальної справедливості під час запровадження окремих податків на майно, обґрунтовуються перспективи внесення змін у правовий механізм цих податків.

**Ключові слова:** принципи оподаткування, соціальна справедливість, податок на майно, оподаткування нерухомого майна, об'єкт оподаткування, майно, податок на розкіш.

В статье дано определение принципа социальной справедливости, его места в системе принципов налогообложения, рассматриваются отдельные вопросы функционирования местного налога – налога на недвижимое имущество, отличного от земельного участка в контексте европейского опыта взимания такого вида налогов. Автор исследует отдельные основные элементы правового механизма указанного налога и возможные пути его реформирования. Кроме того, в статье обращается внимание на соблюдение принципа социальной справедливости при введении отдельных налогов на имущество, обосновываются перспективы внесения изменений в правовой механизм этих налогов.

**Ключевые слова:** принципы налогообложения, социальная справедливость, налог на имущество, налогообложение недвижимого имущества, транспортный налог, объект налогообложения, имущество, налог на роскошь.

The article defines the social justice principle, its place in the system of tax principles, and determines the relations with the principle of equality in taxation. The author defines certain ways of implementation the social justice principle. The author emphasizes the fact that property taxes in its legal mechanism contain real effective elements for implementation the social justice principle, among them: tax exemption of certain categories of taxpayers, for some types or parts of property, differentiated tax rates, and the introduction of higher tax rates for certain types of luxury property. Implementation of the social justice principle in property taxation the author sees in the expansion of the vehicle tax objects list and the appropriate tax rates definition, depending on the type of vehicle and its value. The author notes that it is necessary to take into account the budget effectiveness of such innovations, but also to assess the social consequences, social aspects of improving the legal mechanism of such taxes, based on various alternatives of tax reforms implementation. The author draws attention to the observance of certain local taxes and its composition in the context of European experience of property tax collection. The author examines the main elements of the legal mechanism of the property taxes and possible ways of reformation. Among them: the expansion of the vehicle tax objects list, imposition the real estate value as the tax base, progressive tax rates and increased rates for each subsequent object of real estate, to specify terms definition in order to avoid an extensive interpretation of the tax benefits and exemption.

**Key words:** tax principles, social justice, vehicle tax, tax object, property, real estate, luxury tax.

**Метою статті** є розробка пропозицій та рекомендацій стосовно змісту принципу соціальної справедливості, а також щодо удосконалення правового механізму окремих податків на майно з урахуванням реалізації принципу соціальної справедливості.

Питання визначення змісту принципу соціальної справедливості в оподаткуванні та його реалізація при оподаткуванні окремих видів майна, як-то нерухоме майно, в Україні на сьогодні не знайшло достатнього висвітлення в науці. Комплексних праць, присвячених аналізу правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, який кілька років тому з'явився в податковій системі України, або перспективних майнових податків, на рівні окремих монографій немає. Крім того, на теоретичному рівні відсутній єдиний підхід до використання понятійного апарату щодо оподаткування майна. Розвиток теоретичних засад дослідження майнового оподаткування пов'язаний з іменами таких українських науковців, як: І. С. Криницький, М. П. Кучерявенко, Є. С. Хорошасв, А. С. Нестеренко. Питання визначення та змісту принципів оподаткування були досліджені у наукових працях М. П. Кучерявенка, О. С. Башняк тощо.

Принципи права – це основні засади, першооснова правової системи. Відмінність принципів права від наукових та філософських полягає, передусім, у тому, що для перших необхідним є закріплення в нормах права завдяки потребі в спеціальному захисті, забезпеченому силою державного примусу. Головне призначення принципу права полягає у тому, що він визначає базовий напрям і створює основу для подальшої конкретизації змісту загального правила у відповідних нормах права. Крім того, принципи права постають засобами усунення прогалин у праві, а також відіграють важливу роль під час розв'язання суперечок, виступаючи при цьому своєрідними правовими орієнтирами. Принципи оподаткування – це базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням [1, с. 163].

Багатоаспектність розгляду принципів оподаткування полягає у тому, що податки – це одночасно економічне, правове й політичне явище. Соціальна справедливість виступає як окремий прояв справедливості в оподаткуванні. Ідея справедливості в оподаткуванні зародилася з моменту виникнення самих податків. Однак до теперішнього часу поняття справедливості при оподаткуванні залишається найменш усталеним і дискусійним. Дискусійність проблеми справедливості оподаткування обумовлена крайньою суб'єктивністю ідеї справедливості взагалі, а також різним розумінням її окремими категоріями населення. Історія оподаткування та теорії податків свідчить, що поняття податкової справедливості мало зовсім різний зміст на різних стадіях розвитку суспільства. Оподаткування має бути справедливим і це правило є проявом загальної вимоги справедливості в праві. Вимога справедливості носить універсальний, загальний характер, визначає зміст податкової системи України. З огляду на історію оподаткування соціальну справедливість податку слід вважати поштовхом до формування системи оподаткування та ефективних взаємовідносин між платниками податків та державою. На кожному етапі соціально-економічного розвитку держави принципи оподаткування модифікувалися залежно від цілей, які покладалися на податкову систему.

Невід'ємною умовою розвитку правової системи України є реалізація найважливіших конституційних принципів у галузевому законодавстві. Один з основоположних принципів – проголошений ст. 24 Конституції України – принцип рівності, закріплює заборону встановлення привилегій чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі,

етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками [2]. У податковому законодавстві даний принцип трансформувався у принцип рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та закріплений у пп. 4.1.2. п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [3]. 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 не можуть бути довільними, а повинні ґрунтуватися на об'єктивних характеристиках відповідних категорій суб'єктів з метою недопущення їх дискримінації та порушення справедливості в оподаткуванні. Саме тому зазначений принцип перекликається та взаємодіє із закріпленим у Податковому кодексі України принципом соціальної справедливості.

Соціальна справедливість згідно зі ст. 4.1.6 Податкового кодексу України передбачає установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [3]. Проте це визначення потребує деталізації та уточнення, адже термін «платоспроможність» не є законодавчо визначеним та може тлумачитися дуже широко та неоднозначно. До прийняття Податкового кодексу України зміст цього принципу був іншим. Так, соціальна справедливість визначалась як забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи [4]. Тобто прямо визначався вичерпний перелік шляхів реалізації цього принципу, а саме: запровадження системи пільг при оподаткуванні доходів певної категорії платників податків – фізичних осіб (неоподатковуваний мінімум доходів громадян) та прогресивне оподаткування доходів платників, які отримують високі та надвисокі доходи.

Вважаємо, зазначені шляхи реалізації соціальної справедливості не є вичерпними та не включають важливий елемент впровадження соціальної справедливості за рахунок оподаткування певних видів майна. Адже майнові податки у своєму правовому механізмі містять досить ефективні елементи для реалізації принципу справедливості, серед яких: звільнення від оподаткування певних категорій платників, виключення з оподаткування окремих видів або частини майна, застосування диференційованих ставок податку та запровадження підвищених ставок оподаткування окремих видів майна. Серед останніх вчені виділяють «податки на розкіш» або «соціально-орієнтовані податки» [5, с. 65].

Податок на розкіш в Європі з'явився у XVII–XVIII ст.ст.; в тій чи іншій формі він зберігся в багатьох країнах. Проте єдиної думки щодо доцільності оподаткування предметів розкошу, як і одностайності у визначенні таких предметів, немає. Податок на розкіш у багатьох країнах мав непросту історію з введенням і подальшим його скасуванням. Нерідко причини запровадження або скасування такого податку носять не тільки економічний, а й соціальний характер.

Відповідно до теорії меркетінга 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 [6, с. 13]. Вважаємо, що слід не допустити 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 поняття 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 значених товарів, право власності на які не потребує державної реєстрації (вироби з хутра, предмети мистецтва, вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння тощо). За таких обставин об'єктами оподаткування майновими податками може бути лише те майно, право власності на яке потребує обов'язкової державної реєстрації (об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, транспортні засоби (колісні, судна та повітряні транспортні засоби)).

На даний час в Україні оподаткування «розкошу» виражається у запровадженні підвищеної ставки оподаткування при оподаткуванні нерухомості, відмінної від земельної ділянки, у вигляді житлової нерухомості, у т. ч. частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку). Щодо таких об'єктів сума податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, збільшується на 25000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку) [3]. Аналогічна абсолютна ставка у розмірі 25000 гривень як елемент правового механізму транспортного податку визначена у розрахунку за кожен легковий автомобіль, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати. Такий спрощений підхід нівелює відмінності при оподаткуванні автомобілів та нерухомого майна різної вартості та площі (у випадку із нерухомістю), а також виключає з кола об'єктів інші транспортні засоби, окрім легкового автомобіля. Крім того, сама побудова статей, що регулюють правовий механізм зазначеного податку, є недосконалою. Так, Податковий кодекс України не містить поняття «транспортний засіб» або «легковий автомобіль». Втілення принципу справедливості в оподаткуванні майна слід реалізовувати за рахунок розширення переліку видів об'єктів оподаткування транспортного податку та відповідним визначенням ставок податку залежно від виду транспортного засобу та його вартості.

Окремі засоби реалізації принципу соціальної справедливості шляхом надання пільг вже запроваджено у чинному законодавстві при оподаткуванні нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Так, відповідно до ч. 2 ст. 266.4.2 Податкового кодексу України, пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, для фізичних осіб визначаються, виходячи з їх майнового стану та рівня доходів [3]. Проте ані законодавством, ані на рівні рішень місцевих рад не деталізовано, які саме категорії соціально незахищених платників можуть скористатися зазначеними пільгами, або який саме рівень доходів платника надає право на пільгу, як і не врегульовано саме поняття «майновий стан». Так, у м. Харкові з 01 березня 2017 р. діють ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затверджені Рішенням 11 сесії Харківської міської ради 7 скликання від 22 лютого 2017 р. № 542/14 «Про місцеві податки та збори в м. Харкові» [7]. Зазначеним Рішенням встановлені ставки податку для об'єктів нежитлової нерухомості, яка знаходиться у власності

фізичних та юридичних осіб, залежно від виду та призначення об'єктів нерухомості. Проте до даного часу не встановлено пільги щодо окремих малозабезпечених верств населення.

Коли мова йде про системне реформування майнових податків з фізичних осіб, необхідно виходити не тільки з реалізації фіскальної функції податків, тобто враховувати бюджетну ефективність таких нововведень, але й оцінити соціальні наслідки, соціальні аспекти удосконалення правового механізму таких податків, виходячи з різних варіантів реалізації реформи оподаткування майна платників податків. На разі в Україні актуальним є питання щодо удосконалення правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у т. ч. шляхом зміни бази оподаткування.

У кожній країні існують свої історичний контекст, економічні реалії, своя культура споживання, традиції, у зв'язку з чим копіювати світовий досвід оподаткування нерухомого майна в Україні буде неправильним. Адже, на відміну від розвинених зарубіжних країн, сучасний клас українських власників житлової нерухомості сформувався відносно недавно. При цьому основна частина власників житла отримала його не шляхом купівлі на ринку нерухомості, а шляхом приватизації, тобто безоплатно. У зв'язку з цим ринок нерухомості в Україні і клас власників житлової нерухомості досить розшарований, а наявність нерухомого майна у власності не відображає реальну платоспроможність платника податків. Враховуючи дані обставини, в чинному податковому законодавстві передбачені податкові пільги, як щодо об'єктів, так і щодо бази оподаткування, якими користується досить велика кількість платників податків. Крім того, частина пільг характеризується невизначеністю. Так, наприклад, Законом України від 28 грудня 2014 р. № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який набрав чинності 01 січня 2015 р., встановлені нові правила оподаткування нерухомості [8].

Згідно зі ст. 266.2.2 Податкового кодексу України не є об'єктами оподаткування будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств [3]. Однак поняття «будівлі промисловості» та «промислове підприємство» у вітчизняному податковому законодавстві і досі є невизначеними.

Згідно зі ст. 4 Податкового кодексу України, єдиний підхід до встановлення податків та зборів – це, насамперед, визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку. Відсутність хоча б одного із елементів означає, що обов'язок платника податків щодо сплати податку не встановлений. Згідно зі ст. 5 Податкового кодексу України поняття, правила та положення, установлені цим кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених ст. 1 Кодексу. Якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать цьому кодексу, то для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу. Інші терміни, що застосовуються в цьому кодексі й не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами [3].

За таких обставин з метою застосування норм пп. 266.2.2 Податкового кодексу України треба звертатися до спеціального законодавства у цій сфері. Єдиним нормативним актом, що надає таке визначення, може вважатися Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000, затверджений Наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 17 серпня 2000 р. № 507 [9]. Водночас згаданий Класифікатор укладено не з метою правильного застосування норм Податкового кодексу України, а його положення не визначають поняття «Будівлі промисловості», що застосовується у ст. 266 Податкового кодексу України.



Крім того, треба звернути увагу на обов'язковість документального підтвердження приналежності нерухомості до будівель промисловості задля використання можливості використання пільги. Проте не завжди документи, на підставі яких здійснювалось будівництво та прийняття в експлуатацію закінчених об'єктів, містять відомості щодо кваліфікаційних ознак та функціонального призначення такого об'єкта нерухомості, що зумовлює проблематичність підтвердження їх приналежності до об'єктів промисловості та застосування пільги, визначеної у пп. «є» пп. 266.2.2 Податкового кодексу України. Більш того, Рішенням «Про місцеві податки та збори в м. Харкові» встановлені ставки податку для об'єктів нежитлової нерухомості, яка знаходиться у власності фізичних та юридичних осіб, серед яких визначено ставку податку для будівель промисловості та складів, що протирічить ст. 266.2.2 Податкового кодексу України, згідно з якою не є об'єктами оподаткування будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств.

Порушенням принципу соціальної справедливості є відсутність у правовому механізмі податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, пільг соціального характеру з огляду на певні об'єктивні характеристики окремих груп платників. Адже окремі критерії для надання тих чи інших привілеїв при оподаткуванні визначено у п. 30.2 ст. 30 Податкового кодексу України, 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 суцільне значення здійснюваних ними витрат [3].

Так, відповідно до ст. 281.1 Податкового кодексу України, особами, що звільняються від сплати іншого майнового податку – земельного податку (на одну земельну ділянку за кожним видом використання у межах граничних норм), є інваліди першої і другої групи; фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років; пенсіонери (за віком); ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», та фізичні особи, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи [3]. Проте пільг зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, жодна з перелічених категорій осіб не має, що також порушує принцип соціальної справедливості.

Так, у більшості розвинутих країн будівлі та споруди оцінюються за ринковою або кадастровою вартістю. З огляду на світовий досвід оподаткування майна, під час визначення бази оподаткування за такими податками зазвичай використовується вартість оподатковуваних об'єктів, найближча до ринкової, що опосередковано стимулює найбільш економічно раціональне їх використання. Оціночна вартість нерухомого майна має встановлюватися на підставі одного квадратного метра типової будівлі або споруди з урахуванням певних коефіцієнтів. Вартість об'єктів нерухомості має обов'язково враховувати регіональні особливості ринку нерухомості, який істотно відрізняється в територіальному розрізі.

Для впровадження такого підходу на законодавчому рівні треба розробити методики для оцінки бази оподаткування окремо за кожним видом нерухомості та кожним видом населеного пункту (місто районного, обласного значення тощо), що мають врахувати сукупність характеристик об'єкта оподаткування, таких як: ступінь фізичного та функціонального зносу, етажність, вид опалення, матеріал стін будівлі, екологічні фактори тощо. Лише після визначення бази оподаткування, що максимально наближена до ринкової, можна вести мову про запровадження прогресивних ставок оподаткування та реалізувати принцип соціальної справедливості в оподаткуванні нерухомого майна. Крім того, кожний наступний об'єкт нерухомого майна, що перебуває у власності платника, так звана «інвестиційна нерухомість», має оподатковуватися за підвищеними ставками.

З огляду на світовий досвід можна стверджувати, що найбільш економічно обґрунтованою базою оподаткування щодо податків на нерухоме майно є оціночна вартість майна. Проте з моменту запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в Україні, базою оподаткування визначалась площа такої нерухомості, без врахування місцезнаходження такого майна, відмінностей у якості та інших характеристиках, що суттєво впливають на вартість нерухомості. На разі, під час розрахунку податку на нерухоме майно у випадку запровадження як бази оподаткування вартості замість площі об'єкта нерухомості потягне за собою технічні та організаційні складнощі, пов'язані з проведенням кваліфікованої оцінки вартості нерухомості. Адже досі залишається невирішеним питання про методику оцінки і порядок розрахунку вартості майна. Тому для дотримання принципу соціальної справедливості треба розробити єдину методику визначення ринкової вартості майна, яка б враховувала сукупність різних критеріїв, як-то місцезнаходження, ступінь зносу майна, поверховість, стан інженерних споруд тощо.

Таким чином, однією з основних засад податкового законодавства України є соціальна справедливості. За таких обставин на даний час в Україні потребує нагального вирішення проблема реалізації принципу соціальної справедливості шляхом реформування правового механізму чинних майнових податків. Серед таких шляхів пропонується: розширення переліку об'єктів оподаткування транспортним податком; запровадження вартості нерухомості в якості бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з встановленням прогресивних ставок оподаткування та підвищених ставок для кожного наступного об'єкта нерухомого майна, що перебуває у власності платника; уточнення термінів та понять, що використовуються під час визначення правового механізму вищевказаного податку з метою уникнення розширеного тлумачення при застосуванні пільг; доповнення переліку правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, пільгами соціального характеру з огляду на певні об'єктивні характеристики окремих груп платників.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. С. Башняк. – Х., 2005. – 190 с.
2. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
3. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
4. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 року № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
5. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.
6. 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.
7. Про місцеві податки та збори в м. Харкові : Рішення 11 сесії Харківської міської ради 7 скликання від 22 лютого 2017 року № 542/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.city.kharkov.ua/uk/document/rishennya-11-sesii-kharkivskoi-miskoi-radi-7-sklkannya-vid-22022017-54217-pro-mistsevi-podatki-i-zbori-u-misti-kharkovi-50799.html>.

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 року № 71 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

9. Про затвердження Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000 : Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 17 серпня 2000 року № 507 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/main>.