

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ МАЙНА ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ, ОТРИМАНІ В РЕЗУЛЬТАТІ ПРИЙНЯТТЯ У СПАДЩИНУ ЧИ ДАРУНОК КОШТІВ, МАЙНА, МАЙНОВИХ ЧИ НЕМАЙНОВИХ ПРАВ

САВЧЕНКО Світлана Віталіївна - аспірантка Національного університету державної податкової служби України

УДК 347.675.8

Стаття посвячена проблемам оценок имущества при определении налога на доходы, полученные в результате принятия в наследство или дар средств, имущества, имущественных или неимущественных прав.

Ключові слова: оцінка майна, оподаткування доходів, отриманих у результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав, антикваріат, підприємство як єдиний майновий комплекс, корпоративні права, немайнові права, арбітр.

З набуттям чинності новим Податковим кодексом України [1] (далі ПКУ), а також Законом України «Про засади запобігання і протидії корупції» від 7 квітня 2011 р. № 3206-VI [2] питання щодо заповнення декларації про майновий стан і доходи (річної податкової декларації) набуло особливої актуальності. Розгляду заповнення податкових декларацій присвячували свої роботи Г.А. Агапова, М.С. Мищук, О.П. Кочевих, Л.Р. Поволоцька та інші, проте вони не зосереджували увагу на проблемах, які виникають при заповненні декларації про майновий стан і доходи, що отриманні в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав в Україні, в той час, як вони потребують дослідження та вирішення.

Механізм сплати податку на дохід, який підлягає оподаткуванню при прийнятті спадщини та дарунків визначається гл. 2 ПКУ: у межах, що підлягає оподаткуванню, зазначений дохід включається спадкоєм-

цями (обдарованими) до складу загального річного доходу платника податку і зазначається в річній податковій декларації (крім спадкоємців-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини). При цьому податкова декларація складається за відповідною формою (ст. 48.1 ПКУ) фізичною особою – платником податків чи її законним або уповноваженим представником (ст. 47.1.2 ПКУ), опікуном або піклувальником – щодо доходів, отриманих неповнолітньою особою або особою, визнаною судом недієздатною, спадкоємцями (розпорядниками майна, державними виконавцями) – щодо доходів, отриманих протягом звітного податкового року платником податку, який помер (ст. 179.5 ПКУ). В цій декларації платником самостійно (або визначеною особою) визначається сума податкового зобов'язання (ст. 49.7 ПКУ), вона підписується і подається до органу державної податкової служби (особисто або поштою) (ст. 49 ПКУ) до 1 травня року, що настає за звітним (ст.49.18.4 ПКУ). Посадова особа органу державної податкової служби реєструє податкову декларацію платника за датою її фактичного отримання органом державної служби (ст. 49.9 ПКУ). Орган державної податкової служби протягом 30 календарних днів після надходження податкової декларації зобов'язаний перевірити визначене податкове зобов'язання, сплату належної суми податку і видати довідку про таку сплату та про відсутність податкових зобов'язань (ст. 179.2 ПКУ).

Фізична особа зобов'язана самостійно, до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації (Ст. 179.7 ПКУ). Отже, спадкоємець (обдарований) повинен самостійно вказати вартість отриманого майна і розрахувати суму податкового зобов'язання. Можна з впевненістю зазначити, що платники податку вдаватимуться до численних помилок при розрахунку такого зобов'язання, оскільки визначення вартості успадкованого майна в Україні є доволі проблематичним питанням. Тому метою даної статті є з'ясування проблем оцінки майна при визначенні податку на доходи, отриманого в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав та визначення шляхів їх усунення.

Необхідно зазначити, що до окремих видів майна застосовується професійна оцінка, яка здійснюється уповноваженими на те органами, і без такої оцінки неможливе нотаріальне оформлення переходу права власності (спадкування чи дарування). Так, оцінка об'єктів нерухомості згідно Інструкції про порядок технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна, затвердженої наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 127 від 24 травня 2001 р. [3], здійснюється Бюро технічної інвентаризації, оцінка земельних ділянок – Державним комітетом земельних ресурсів (відповідно ст. 1.2 Положення про порядок ведення Державного земельного кадастру, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 1993 р. № 15 [4]), транспортних засобів – товарознавцями-експертами комісійних автомагазинів, технічними експертами підприємств та організацій українського акціонерного орендного об'єднання «Автосервіс» або Торгової промислової палати України (на підставі прим. до п. 44 Інструкції про порядок обчислення та справляння державного мита, затвердженої Наказом Державної податкової адміністрації України № 15 від 22 квітня 1993 р. [5]). Отже, отримуючи у спадщину чи дарунок об'єкти нерухомості, земельні ділянки та транспортні засоби, платники податків при визначенні їх вар-

тості у декларації про майновий стан і доходи можуть орієнтуватися на результати професійної оцінки, і хоча практики і правознавці вказують на невідповідність ринкової вартості цих об'єктів оцінці вищевказаних органів [6, с. 25; 7, с. 118; 8, с. 49; 9, с. 30], все ж таки у спадкоємця (обдарованого) є об'єктивні підстави для визначення оцінки успадкованого (подарованого майна) у податковій декларації.

Отримання ж у спадщину (дарунок) інших видів майна ставить перед платниками податку невирішене питання: як визначити вартість успадкованого майна? Теоретично, спадкоємці (обдаровані) можуть звернутися до послуг професійних оцінщиків, відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [10], але не можна забувати, що кожен із таких оцінщиків спеціалізується за певним напрямком, а отже вартість послуг за їх послуги може перевищити вартість успадкованого (подарованого) майна. До того ж, ч. 1 ст. 10 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [10] передбачає, що оцінка майна проводиться на підставі договору між суб'єктом оціночної діяльності – суб'єктом господарювання та замовником оцінки або на підставі ухвали суду про призначення відповідної експертизи щодо оцінки майна. Тобто, законодавство України не містить імперативної норми, яка б зобов'язувала спадкоємців (обдарованих) замовляти оцінку успадкованого (подарованого) майна. Крім того, є певні види майна, здійснити вартісну оцінку яких в умовах сучасного законодавства є проблематичним. Перш за все, це предмети антикваріату. Необхідно зазначити, що поняття «антикваріат» вирізняється в законодавстві України певною невизначеністю: відповідно Правил торгівлі антикварними речами, затвердженими Наказом міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерством культури і мистецтв України № 322/795 від 29 грудня 2001 р. [11] антикварні речі – це культурні цінності як об'єкти матеріальної та духовної культури, що мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення, підлягають збережен-

ню, відтворенню та охороні і створені понад 50 років тому, а згідно Наказу Державної митної служби України «Про внесення змін та доповнень до нормативних актів Держмитслужби України» № 433 від 26 червня 2001 р. антикваріатом є речі віком понад 100 років [12]. Отже, основним критерієм, за яким законодавець відносить речі до антикваріату, є ознака старовини, проте, як бачимо, при її встановленні немає єдності (50 чи 100 років створення вважати терміном віднесення речі до антикваріату). Вирішення цієї неузгодженості можливе лише на законодавчому рівні.

Проте правознавці вказують, що віднесення речі до антикваріату через термін її створення є найгіршим з критеріїв, що застосовуються у цих випадках. На думку Т.Г. Каткової [13, с. 28], доречно застосовувати критерій раритетності (унікальності) речі, В.О. Акуленко [14, с. 13] пропонує визначати історичну, художню чи культурну цінність речі, А.М. Сахаров [15, с. 13] – неможливість відтворення, Л.Л. Шпаковська [16, с. 6] – взаємозв'язок речі з історичною епохою або історичними подіями, О.Г. Васнев [17, с. 11] – матеріальну цінність тощо. За таких умов оцінка антикваріату суттєво залежить від суб'єктивного фактору (підходу експерта-оцінника), що не може не впливати на визначення вартості такого майна.

Особливості оцінювання вартості має і підприємство як єдиний майновий комплекс, яким приділяв увагу у своїй роботі «Особливості спадкування підприємства як єдиного майнового комплексу» Є. Рябко [18, с. 56]. Він підкреслював, що поняття «підприємство як єдиний майновий комплекс» є комплексним, і, незважаючи на те, що у ч. 2 ст. 191 Цивільного кодексу України [19] чітко визначено, яке майно входить до складу підприємства (майно, призначене для його діяльності, земельні ділянки, будівлі, споруди, устаткування, інвентар, сировина, продукція, права вимоги, борги, право на торгівельну марку або інше позначення), є певні нематеріальні активи, що суттєво впливають на його вартість, проте ніяк не враховуються (наприклад, ділова репутація підприємства). Водночас, ч. 3 ст. 191 Цивільного кодексу України ім-

перативно закріплює, що підприємство як єдиний майновий комплекс є нерухомістю, а оцінка об'єктів нерухомості здійснюється згідно вказаної нами раніше Інструкції про порядок проведення технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна [3], яка не містить норм, що визначали б особливості оцінки підприємств як цілісних об'єктів нерухомості, а застосовуються щодо інвентаризації та оцінки окремих видів нерухомого майна (земельні ділянки, будівлі, споруди тощо), яке входить до складу підприємства. Правознавець [18, с. 58] наголошує, що відсутність спеціальних критеріїв для оцінки підприємства саме як майнового комплексу порушує норми Цивільного кодексу України, який поширює на підприємство правовий режим нерухомості саме для того, щоб підкреслити цілісність та єдність цього об'єкта правовідносин. У правовому регулюванні відносин спадкування та дарування виникла ситуація, що у випадках, коли у спадок (дарунок) переходить підприємство, то спадкоємці (обдаровані) для отримання права власності на нього повинні оцінити кожен об'єкт, який входить у підприємство і окремо також є об'єктом нерухомості (земельні ділянки, будівлі, споруди тощо) та отримати на кожен із них витяг з Реєстру прав власності на нерухоме майно, а потім оформити спадкування (дарування) нотаріально. Інше ж майно підприємства, в тому числі і нематеріальні активи, переходять до них при внесенні відповідних змін до статутних документів, а отже, під оподаткування не підпадають. Міністерство юстиції України у своєму листі № 31-32-1736 від 12 серпня 2008 р. [20] визначає, що механізм вчинення правочинів щодо підприємства (в тому числі спадкування та дарування) чинним законодавством не передбачений, оскільки до складу підприємства можуть входити різні об'єкти (будівлі, сировина, борги), стосовно яких чинне законодавство містить низку спеціальних норм, які, враховуючи юридичну природу цих об'єктів, визначають особливості регулювання відносин, пов'язаних із такими об'єктами, і пропонує видавати свідоцтво про право на спадщину на майно, внесене до статутного фонду підприємства. Проте такий підхід не

розв'язує проблему, бо вартість статутного фонду підприємства зазвичай набагато менша, ніж його ринкова вартість.

Подібна ситуація склалася і при визначенні вартості корпоративних прав. Згідно листа Державної податкової адміністрації № 3269/Н/17-0715 «Про розгляд листа» [21], об'єктом оподаткування у спадкоємця, який одержав у спадщину корпоративні права (частку у статутному фонді товариства), є вартість такої частки, визначена товариством на день смерті спадкодавця (засновника, учасника). Як вірно зазначає В. Мосейчук [22, с. 211], це дає легальний шлях зменшення оподаткування при успадкуванні об'єктів комерційної власності, вартість яких з моменту внесення в статутні фонди спадкодавцем і до моменту смерті суттєво зростає.

Немайнові права, визначені у п. «в» ст. 174.1 ПКУ як об'єкти спадщини та дарунків взагалі не підлягають оцінці. Немайновими правами фізичної особи відповідно ст. 270 Цивільного кодексу України та Конституції України є право на охорону здоров'я, на безпечне для життя і здоров'я довкілля, на свободу та особисту недоторканність, на недоторканність особистого і сімейного життя, на повагу до гідності та честі, на таємницю листування, телефонних розмов, телеграфної та іншої кореспонденції, право на недоторканність житла, право на вільний вибір місця проживання та на свободу пересування, право на свободу літературної, художньої, наукової і технічної творчості. Ч. 1 ст. 269 Цивільного кодексу України передбачає, що немайнові права фізичної особи не мають економічного змісту, а отже оцінити їх вартість для визначення бази оподаткування неможливо.

Таким чином, система оцінки успадкованого (подарованого) майна, яка склалася на сьогодні в Україні, є недосконалою, на чому неодноразово наголошували у своїх роботах науковці [23, с. 13; 24, с. 128].

У зарубіжних країнах оцінка успадкованого майна здійснюється по-різному. В США та Німеччині до її проведення залучаються оцінщики-експерти (assessor's), в Російській Федерації у випадку отримання у спадщину підприємства, корпоративних

прав тощо оцінку успадкованого (подарованого) майна здійснював незалежний аудитор. М.М. Антоновим [25, с. 167] висувається ідея щодо створення інституту спеціального незалежного арбітра, оцінка яким успадкованого (подарованого) майна вважалася б обов'язковою, і нам імпонує ця пропозиція. Проте він пропонує функції такого арбітра покласти на спеціальні федеральні органи, що ми вважаємо не зовсім правильним. На наш погляд, незалежний арбітр, який надаватиме послуги з оцінки майна, що є предметом спадкування чи дарування, повинен здійснювати господарську діяльність, що підлягатиме ліцензуванню. Саме висновок незалежного арбітра щодо оцінки успадкованого (подарованого) майна може стати підставою для заповнення декларації при визначенні податку на дохід, отриманий в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав.

Література

1. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 2 грудня 2010 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. Про засади запобігання і протидії корупції : Закон України від 7 квітня 2011 р. № 3206-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 40. – Ст. 404.
3. Про затвердження Інструкції про порядок технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна : наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 127 від 24 травня 2001 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 28. – Ст. 1290.
4. Положення про порядок ведення Державного земельного кадастру: Постанова Кабінету Міністрів України № 15 від 12 січня 1993 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/15-93-%D0%BF>
5. Інструкція про порядок обчислення та справляння державного мита : наказ Державної податкової адміністрації України від 22 квітня 1993 р. № 15 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1026.39.6&nobreak=1>
6. Огаджанян А. Проблеми оцінки в сучасних умовах ринку нерухомості України /

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена проблемам оцінки майна при визначенні податку на доходи, отримані в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав.

SUMMARY

The article is devoted the problems of property estimation at determination of tax on profits, got as a result of acceptance in an inheritance or gift of money, property, property or improperly rights.

А. Огаджанян// Commercial Property. – 2008. – №11. – 23-27.

7. Пацкалев А.Ф. Оцінка вартості земельних ділянок /А.Ф. Пацкалев // Питання оцінки. – 2006. – № 1. – С. 116-119.

8. Григор'єва І.Л. Проблеми оцінки власності / І.Л. Григор'єва // Фінансовий бізнес. – 2004. – № 1. – С. 48-49.

9. Авдєєв А.П. Проблеми оцінки об'єктів нерухомості / А.П. Авдєєв // Питання оцінки. – 2001. – № 1. – С. 28-30.

10. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 липня 2001 р. № 2658-III // Голос України. – 2001. – № 161. – С.8-9.

11. Правила торгівлі антикварними речами : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України та Міністерства культури і мистецтв України від 29 грудня 2001 р. № 322/795 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 5. – Ст. 204.

12. Про внесення змін та доповнень до нормативних актів Держмитслужби України : наказ Державної митної служби України від 26 червня 2001 р. № 433 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 31. – Ст. 1426.

13. Каткова Т.Г. Діяльність ОВС України з питань захисту культурної спадщини: адміністративно-правові аспекти. : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 «Административное право и процесс, финансовое право, информационное право» / Т.Г. Каткова. –Х., 2008. – 20 с.

14. Акуленко В.І. Право на культурну спадщину / В.І. Акуленко// Урядовий кур'єр. – 2003. – № 4. – С. 13.

15. Сахаров А.Н. Экономическая оценка невоспроизводимой продукции: на примере предметов изобразительного искусства и антиквариата : автореф. дис... канд. эконом. наук: 08.00.01 «Економічна теорія та історія економічної думки» / А.Н. Сахаров. – М., 2001. – 22 с.

16. Шпаковская Л.Л. Социальные основы формирования ценности антикварных вещей (на примере антикварного рынка Санкт-Петербурга): автореф. дис... канд.

социол. наук: 22.00.04 «Социальная структура, социальные институты и процессы» / Л.Л. Шпаковская. – СПб., 2001. – 125 с.

17. Васнев О.Г. Правовое регулирование оборота культурных ценностей : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право» / О.Г. Васнев. – Краснодар, 2006. – 23 с.

18. Рябоконт Є. Особливості спадкування підприємства як єдиного майнового комплексу/Є. Рябоконт// Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vuzlib.com/content/view/1176/126>

19. Цивільний кодекс України: Закон України № 435-IV від 16 січня 2003 року// Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

20. Щодо розгляду звернення : лист Міністерства юстиції України від 12 серпня 2008 р. № 31-32-1736 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1736323-08>

21. Про розгляд листа: листа Державної податкової адміністрації від 8 червня 2006 р. № 3269/Н/17-0715// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basext/ua-dmtcvu.htm>

22. Мосейчук В. Об'єкт оподаткування спадкоємця – корпоративні права/ В. Мосейчук// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.marazm.org.ua/tax_fiz/4_55.htmlhttp://www.marazm.org.ua/tax_fiz/4_55.html

23. Пылаева А.В. Совершенствование системы налогообложения в условиях развития кадастровой оценки недвижимости. автореф. дис. на соиск. наук. степени канд. эконом. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / А.В. Пылаева. – Новгород, 2001. – 21 с.

24. Татарова А.В. Оценка недвижимости и управление собственностью : [учебн. пособ.] / А.В. Татарова. – Таганрог: ТРГУ, 2003. – 211 с.

25. Антонов Н.Н. Правовой режим налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Антонов Николай Николаевич. – М., 2003. – 244 с.