

ТРИБУНА МОЛОДИХ УЧЕНИХ

УДК 347.73

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ЖИТЛОВО-БУДІВЕЛЬНОГО КООПЕРАТИВУ ЯК ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Бслова А. В.,

здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого, м. Харків

Анотація: Стаття присвячена проблемному та водночас дуже актуальному питанню визначення житлово-будівельного кооперативу як платника податків та суб'єкта пільгового оподаткування податком на прибуток підприємств у контексті співвідношення норм Податкового кодексу України з нормами інших законодавчих актів з метою зниження кількості чинників, існування яких призводить до фактичної невизначеності кола суб'єктів пільгового оподаткування та зниження регулюючого впливу податків та податкових звільнень на розвиток неприбуткових житлово-будівельних кооперативів.

Ключові слова: платник податків, податкова пільга, податок на прибуток підприємств, житлово-будівельний кооператив, неприбуткова організація.

Анотация: Статья посвящена проблемному и одновременно крайне актуальному вопросу определения жилищно-строительного кооператива как плательщика налогов и субъекта льготного налогообложения налогом на прибыль предприятий в контексте соотношения норм Налогового кодекса Украины с нормами других законодательных актов с целью снижения количества факторов, существование которых влечет за собой фактическую неопределенность в формировании круга субъектов льготного налогообложения и снижение регулирующего воздействия налогов и налоговых освобождений на развитие неприбыльных жилищно-строительных кооперативов.

Ключевые слова: плательщик налогов, налоговая льгота, налог на прибыль предприятий, жилищно-строительный кооператив, неприбыльная организация.

Annotation: The article is devoted to the problem and at the same time highly topical issue definition housing co-operative as a tax payer and the subject of preferential tax corporate income tax in the context of the relation of the Tax Code of Ukraine with the provisions of other laws in order to reduce the number of factors, the existence of which entails factual narrowing of the range subjects of preferential taxation and reducing the regulatory impact of taxes and tax exemptions for the development of non-profit housing co-operatives.

Key words: tax payer, tax relief, tax on profits of enterprises, housbuilding cooperative, a non-profit organization.

Чинне податкове законодавство передбачає особливий, пільговий порядок оподаткування податком на прибуток підприємств певного кола суб'єктів оподаткування. А як влучно зазначають Т.Л. Томнюк, М.А. Кушнір, саме податок на прибуток найсильніше впливає на умови господарювання та майбутні можливості підприємства, регулюючий інструментарій оподаткування в Україні зосереджений саме в цьому податку [13].

У зв'язку з цим дуже актуальним видається питання визначення житлово-будівельного кооперативу як суб'єкта пільгового оподаткування. Питання визначення правового статусу житлово-будівельних кооперативів у своїх наукових працях досліджували такі вчені як М.П. Кучерявенко, М.К. Галянтич, І.М. Кучеренко, О.М. Вінник, О.П. Ковальова. Однак, актуальність питання визначає необхідність його подальшого комплексного та ґрунтовного аналізу. Актуальним питання визначення житлово-будівельного кооперативу, як платника податків та суб'єкта пільгового оподаткування, є не лише з теоретичної точки зору, а й з позиції пошуку шляхів вирішення проблемних питань, які постають перед суб'єктами правозастосовчої діяльності з приводу надання таким суб'єктам визначених Податковим кодексом України податкових пільг.

Метою статті є винайдення можливих шляхів зниження кількості чинників, існування яких призводить до фактичної невизначеності кола суб'єктів пільгового оподаткування та зниження регулюючого впливу податків та податкових звільнень на розвиток неприбуткових житлово-будівельних кооперативів. Для ретельного та поступового розгляду поставленого в цій статті питання пропонуємо звернути увагу на визначення деяких понять, зокрема, таких як платник податків, організаційно-правова форма, житлово-будівельний кооператив тощо, в тому числі в контексті співвідношення норм податкового законодавства з іншими законодавчими актами.

Отже, Податковим кодексом України передбачено пільговий порядок оподаткування податком на прибуток неприбуткових установ та організацій, зокрема, житлово-будівельних кооперативів, об'єднань співвласників багатоквартирного будинку, садівничих і гаражних кооперативів та товариств, що мають бути зареєстровані згідно з вимогами законодавства та внесені контролюючими органами в установленому порядку до Реєстру неприбуткових організацій та установ. Так п. 157.8. Податкового кодексу України передбачається, що від оподаткування звільняються доходи житлово-будівельних кооперативів та об'єднань співвласників багатоквартирного будинку, отримані у вигляді внесків, коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності та у вигляді пасивних доходів

[7, п. 157.8 ст. 157]. Податковим кодексом України також визначено і підстави для надання податкових пільг, якими є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [7, ст. 30].

Беззаперечним видається той факт, що діяльність таких суб'єктів господарювання як житлово-будівельні кооперативи, спрямована передусім на задоволення соціально-економічних потреб своїх членів, не лише надає таким особам реальну можливість мати у власність житло, а й створює певні передумови як для розвитку економіки держави загалом, так і для зростання її окремих показників. А відтак і суспільне значення такої діяльності навряд чи вдасться переоцінити. Поряд з цим Податковий кодекс України не розкриває дефініції житлово-будівельного кооперативу – платника податків та суб'єкта пільгового оподаткування, що, на нашу думку, є прогалиною в праві.

Ураховуючи актуальність питання визначення житлово-будівельного кооперативу як платника податків та суб'єкта пільгового оподаткування та відсутність у Податковому кодексі України відповідної правової норми, яка мала б розкрити сутність такої складної, на нашу думку, дефініції, пропонуємо звернутися, зокрема, до норм права, які регулюють цивільні правовідносини. Як зазначає Цивільний кодекс України, до податкових відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом [14, ч. 2 ст.1]. З іншого боку поняття, терміни, що застосовуються у Податковому кодексі України для регулювання відносин оподаткування, і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами [7, п. 5.2, п. 5.3 ст. 5]. Тож, з метою визначення житлово-будівельного кооперативу як платника податків, який має право на отримання податкових пільг, обґрунтованим є звернення до інших законодавчих актів України не лише в межах цієї статті, а й у правозастосовчому полі.

Отже, задля досягнення поставлених у цій статті цілей, пропонуємо перш за все, звернути увагу на визначення змісту такого поняття як платник податків. Як влучно зазначає М.П. Кучерявенко, платниками податків є особи, які мають, отримують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність, яка є об'єктом оподаткування, та на яких покладена реалізація податкового обов'язку згідно чинного податкового законодавства [12, с. 148].

Законодавче визначення платника податків міститься в Податковому кодексі України. Так, Податковим кодексом України, як платники податків, визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом [7, п. 15.1 ст. 15].

Тож можемо припустити, що житлово-будівельний кооператив, який функціонує в площині податкового права як платник податків, а більше того

як суб'єкт пільгового оподаткування податком на прибуток підприємств, повинен розглядатися як юридична особа певної організаційно-правової форми, що має, одержує або передає об'єкти оподаткування і має деякі особливості, зокрема, щодо виду діяльності, характеру та суспільного значення здійснюваних нею витрат тощо. Обмірковуючи таке припущення, хотілося б більше уваги приділити питанню визначення організаційно-правової форми житлово-будівельного кооперативу – суб'єкта пільгового оподаткування та правових засад його існування в сучасному правовому полі.

Стосовно організаційно-правової форми юридичної особи С.Е. Жилінський зазначає, що організаційно-правова форма концентровано втілює сутнісні організаційні та правові ознаки, які є загальними для юридичних осіб [2, с. 157]. Л.А. Збарацька, в свою чергу, стверджує, що організаційно-правова форма являє собою індивідуалізуючий елемент організаційної єдності юридичної особи, який дає змогу відрізнити одну організацію від іншої [3, с. 7].

Законодавцем визначено, що порядок створення, організаційно-правові форми, правовий статус юридичних осіб приватного права встановлюються Цивільним кодексом України, який, зокрема, визначає, що юридичні особи можуть створюватися у формі товариств, установ та в інших формах, встановлених законом [14, ч. 3 ст. 81, ч. 1 ст. 83]. Отже, статтею 83 Цивільного кодексу України закріплено загальне правило, що юридична особа може бути створена тільки в організаційно-правових формах, безпосередньо встановлених законом.

Так, правове положення кооперативів в Україні регламентується, зокрема, Законом України «Про кооперацію», яким кооперативи в Україні класифіковано за такими ознаками, як завдання і характер діяльності та напрям діяльності. Згідно нормативно-правового припису вказаного законодавчого акту відповідно до завдань та характеру діяльності кооперативи поділяються на такі типи: виробничі, обслуговуючі та споживчі. За напрямками діяльності кооперативи можуть бути житлово-будівельними, садово-городніми, гаражними, торговельно-закупівельними, транспортними, освітніми, туристичними, медичними тощо [11, ч. 2 ст. 6].

Поряд з цим Цивільний кодекс України містить у собі лише деякі натяки на існування таких юридичних осіб як споживчі та обслуговуючі кооперативи та декілька правових норм, спрямованих на регулювання діяльності виробничих кооперативів як підприємницьких товариств. Зокрема, ст. 86 Цивільного кодексу України відносить кооперативи (крім виробничих) до невідприємницьких товариств, які можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку діяльність, якщо інше не встановлено законом і якщо ця діяльність відповідає меті, для якої вони були створені, та сприяє її досягненню [14, ст. 86].

Водночас, Господарський кодекс України зазначає, що кооперативи як добровільні об'єднання громадян з метою спільного вирішення ними економічних, соціально-побутових та інших питань можуть створюватися у різних галузях (виробничі,

споживчі, житлові тощо), а діяльність різних видів кооперативів регулюється законом [1, ч. 1 ст. 94]. Зауважимо, що такий підхід законодавця щодо визначення кооперативу виробничим, споживчим чи житловим залежно від галузі діяльності, викладений у нормативно-правових приписах Господарського кодексу України, викликає цілу низку питань, зокрема, щодо співвідношення такої позиції законодавця із приписами Закону України «Про кооперацію». Погоджуємося з думкою І.М. Кучеренко, яка зауважує, що навряд чи можна визначити правильним проведенням класифікації кооперативів залежно від видів їх діяльності, оскільки, наприклад, медичним, транспортним кооперативом може бути як виробничий, так і споживчий або обслуговуючий кооператив [6, с. 132].

Як справедливо зазначає І.М. Кучеренко, можна говорити про існування такої єдиної для юридичних осіб приватного права (підприємницьких та не підприємницьких товариств) системоутворюючої організаційно-правової форми, як кооперативи [6, с. 23]. Ідучи далі, науковець визначає кооператив системоутворюючою організаційно-правовою формою, яка у свою чергу, включає в себе окремі види організаційно-правових форм: підприємницькі кооперативи (видами яких є виробничі, банківські); споживчі кооперативи (видами яких є споживчі товариства та обслуговуючі кооперативи, створені для спільної експлуатації жилих будинків, дач, гаражів тощо) [6, с. 129].

Щодо законодавчого визначення такого поняття як організаційно-правова форма господарювання, воно надається на сьогоднішній день лише Класифікатором організаційно-правових форм господарювання, затвердженим наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28 травня 2004 року №97. Згідно вказаного нормативно-правового акту організаційно-правова форма господарювання – форма здійснювання господарської (зокрема підприємницької) діяльності з відповідною правовою основою, яка визначає характер відносин між засновниками (учасниками), режим майнової відповідальності по зобов'язаннях підприємства (організації), порядок створення, реорганізації, ліквідації, управління, розподілу одержаних прибутків, можливі джерела фінансування діяльності тощо [9].

Вважаємо за доцільне звернути увагу, що преамбулою Класифікатору організаційно-правових форм господарювання зазначається, що об'єктом класифікації є визначені чинним законодавством організаційно-правові форми юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи: філії, представництва, а також підприємці – фізичні особи, які не мають статусу юридичної особи. Так, згідно Класифікатору відповідні класифікаційні коди в розділі «Кооперативи» надано виробничому, обслуговуючому, житлово-будівельному, гаражному, споживчому, сільськогосподарському виробничому, сільськогосподарському обслуговуючому кооперативам та кооперативному банку, що дає підстави зробити висновок про їх визнання державою окремими організаційно-правовими формами господарювання [9].

Дійсно, як зауважує І.М. Кучеренко, серед споживчих кооперативів потрібно було виділити кооперативи, які створені виключно для обслуговування їхніх членів. Зокрема, це стосується житлово-будівельних, гаражних, дачних, садово-городніх кооперативів, в яких їх члени мають право власності на квартири, земельні ділянки, гаражі, будинки, і відповідно їх власники мають спільні інтереси щодо експлуатації та утримання жилого будинку, земельних ділянок тощо. І такі види кооперативів потребують спеціального, відмінного від інших споживчих кооперативів правового регулювання [6, с. 132].

Поряд з цим, 25 вересня 2009 року наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики № 342 до Класифікатору організаційно-правових форм господарювання було внесено зміни, в результаті чого було унеможливлено створення та державну реєстрацію нових юридичних осіб в таких організаційно-правових формах як житлово-будівельні та гаражні кооперативи [10].

Однак, такі дії навряд чи можна назвати виправданими та послідовними, адже державна політика України спрямована на стимулювання будівельної галузі економіки та вирішення поряд з цим соціально-економічних питань, зокрема, таких як забезпечення громадян житлом¹, а серед способів досягнення бажаного соціального та економічного результатів державою виокремлюється шлях розвитку різних форм участі громадян в організації будівництва, зокрема, житлово-будівельних кооперативів, які, окрім іншого, завдяки прозорій системі управління та контролю в кооперативах, безпосередній участі зацікавлених громадян у процесі будівництва житла, сприятиме здешевленню вартості квадратного метру житлової нерухомості.

Вважаємо, що в сучасних умовах ще більш гостро постає проблема винайдення державою врівноваженого та економічно збалансованого підходу до вирішення питання використання нею такого інструменту регуляторного впливу як податкове пільгування. В цьому зв'язку вважаємо за необхідне погодитися з думкою А.А. Ісаєва, який наголошує, що необхідно вимагати свободи від податку в усіх тих випадках, коли залучення до податі суперечить ідеї держави [4, с. 499].

Сьогодні ж можна констатувати, що прагнення держави забезпечити своїм громадянам достатній рівень життя шляхом сприяння розвитку будівництва та задоволенню потреб у житловій нерухомості, зокрема, і за допомогою підтримки таких платників податків як житлово-будівельні кооперативи шляхом надання їм податкової пільги, не реалізовані повною мірою через недосконалість правового поля, в якому такі платники повинні діяти, та, власне, невизначеність правового статусу самих платників. Про це додатково свідчить той факт, що чинний Податковий кодекс України з першого погляду підтримуючи загальну державну концепцію сприяння житловому будівництву, встановлює пільговий режим оподаткування податком на прибуток для таких платників податків як житлово-будівельні кооперативи, не заповнює ту прогалину в праві, яка, нажаль, існує в правовому регулюванні питань

створення та функціонування житлово-будівельних кооперативів не лише як платників податків, а й в загальному сенсі.

Залишається чимале поле для роздумів, чи повинні кооперативи, які за приписами Податкового кодексу України мають право бути включеними до Реєстру неприбуткових організацій та установ і отримати податкову пільгу, бути житлово-будівельними саме за організаційно-правовою формою, якій Класифікатором присвоєно код 321, чи все ж таки надання податкової пільги державою не звужено до такого незначного кола суб'єктів, а призначено для здійснення реального регулюючого впливу на соціальну та економічну сфери шляхом надання податкової пільги споживчим та обслуговуючим кооперативам які є житлово-будівельними за напрямом діяльності. Намагання Державної податкової адміністрації України врегулювати таке важливе питання шляхом висвітлення певних роз'яснень хоча і згладжує деякі гострі кути, однак саме по собі не здатне вирішити його по суті².

Нажаль, недостатньо чітко врегульовано сьогодні й питання визначення організаційно-правових форм кооперативів загалом, що не лише створює суттєві перешкоди на шляху розвитку та ефективного функціонування кооперативних організацій в Україні, а й позбавляє державу можливості активного використання такого ефективного важеля в соціально-економічній сфері як кооперативний рух. Хоча практика, здебільшого, іде шляхом надання пільг з податку на прибуток підприємств і житлово-будівельним кооперативам, зареєстрованим за радянських часів, і споживчим та обслуговуючим кооперативам, які є житлово-будівельними за напрямом діяльності, питання визначення житлово-будівельних кооперативів як суб'єктів пільгового оподаткування є нагальним, потребує подальшого ґрунтовного вивчення та розробки, наслідками яких було б удосконалення правового поля функціонування таких суб'єктів податкового права, зокрема, шляхом внесення змін до ст. 14 Податкового кодексу України та доповнення її визначенням житлово-будівельного кооперативу як платника податків.

ПРИМІТКИ

1. Про наявність саме такого вектору в державній політиці красномовно свідчить існування цілої низки державних програм, серед яких хотілося б виділити Державну цільову соціально-економічну програму будівництва (придбання) доступного житла на 2010-2017 роки, затверджену постановою Кабінету Міністрів України № 1249 від 11 листопада 2009 р., Програму здешевлення вартості іпотечних кредитів для забезпечення доступним житлом громадян, які потребують поліпшення житлових умов, механізм реалізації якої регламентовано Порядком здешевлення вартості іпотечних кредитів для забезпечення доступним житлом громадян, які потребують поліпшення житлових умов, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 25.04.2012 р. № 343, Державну програму забезпечення молоді житлом на 2013-2017 роки, затверджену Постановою Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2012 року.

2. В періодичному виданні «Вісник податкової служби України» за грудень 2008 року було висвітлено

позицію, якою визнано можливість включення житлово-будівельних кооперативів до Реєстру неприбуткових організацій та установ з метою звільнення від обкладання податком на прибуток окремих видів доходів за відсутності його організаційно-правової форми у Класифікаторі ДК 002:2004.

ЛІТЕРАТУРА

1. Господарський кодекс України України від 16 січня 2003 р. № 436-IV // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Жилинский С.Э. Предпринимательское право (правовая основа предпринимательской деятельности) : учеб. для вузов / С. Э. Жилинский. – 8-е изд., пересмотр, и доп. – М.: Норма, 2007. – 944с.
3. Забрацкая Л.А. Организационное единство в системе обязательных признаков юридического лица: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.06 / Л.А. Забрацкая [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://law.edu.ru/book/book.asp?bookID=1142210>.
4. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. Финансы и налоги: очерк теории и политики. – М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. – 618 с.
5. Конституція України від 28 черв. 1996 № 254к/96-ВР // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
6. Кучеренко І.М. Організаційно-правові форми юридичних осіб приватного права. – К.: ДДП, ДП «Юридичне видавництво «Аста», 2004. – 328 с.
7. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 січ. 2013 № 37 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0267-13>.
9. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 та скасування нормативних документів: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28 травня 2004 року № 97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN10242.html.
10. Про затвердження поправки до класифікатора ДК 002:2004: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 25 вересня 2009 року № 342 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN49919.html.
11. Про кооперацію: Закон України від 10 липня 2003 р. № 1087-IV // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1087-15>.
12. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
13. Томнюк Т.Л., Кушнір М.А. Актуальні питання удосконалення прибуткового оподаткування підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vchetei/2012_2/2012-53.pdf.
14. Цивільний кодекс України України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>