

ЄФІМОВ

Олександр Миколайович
oleksandr.yefimov
@yefimov-partners.com

УДК 437.21

**МАТЕРІАЛЬНЕ БЛАГО, ЯК ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ:
ЦИВІЛЬНО-ПРАВОВІ ТА ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ****MATERIAL BENEFIT AS AN OBJECT OF TAXATION:
CIVIL AND TAX ASPECTS**

к.ю.н., доцент, Київський
національний економічний
університет ім. Вадима
Гетьмана

Стаття присвячена дослідженню блага як об'єкта цивільних, трудових та податкових правовідносин. У ній виявлені умови віднесення об'єкта вказаних відносин до категорії «благо», які дозволяють виявити благо як об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб. На підставі цього запропоновано доповнити Податковий кодекс нормою, спрямованою на гармонізацію цивільного, трудового та податкового законодавства.

* * *

Статья посвящена исследованию блага как объекта гражданских, трудовых и налоговых правоотношений. В ней выявлены условия отнесения объекта указанных отношений к категории «благо», позволяющие выявить благо как объект налогообложения налогом на доходы физических лиц. На основании этого предложено дополнить Налоговый кодекс нормой, направленной на гармонизацию гражданского, трудового и налогового законодательства.

* * *

The article is devoted to the study of the benefit as an object of civil, labor and tax legal relations. It identifies the conditions for assigning a subject to the category of goods. In order for any item to acquire signs of good, it is necessary to coincide with the following four conditions: 1) human needs; 2) the properties of the object, making it suitable for being put into a causal connection with the satisfaction of this need; 3) knowledge of the person of this causal connection; 4) the ability to dispose of the subject in such a way as to actually use it to meet this need. The presence of these four attributes allows us to distinguish, for example, from the good of the worker receiving the worker. After all, in the employment relationship employee also comes in order to meet their needs.

On the basis of this, it is proposed to supplement the Tax Code with a norm aimed at harmonizing different legislation. Subparagraph (b) of clause 164.2.17 of Article 164 of the Tax Code should be supplemented by the following paragraph: "In addition to the exceptions provided for in subparagraph (a) of this subparagraph, the additional benefit of the taxpayer shall not be considered as property, goods, goods, works, services which do not satisfy personal material and / or spiritual needs of the employee, regardless of the employee's awareness of the lack of such an opportunity to meet these needs."

Inclusion of such a paragraph would lead to harmonization of tax and civil and labor legislation, which would eliminate the basis for conflicts between taxpayers and controlling authorities over the interpretation of a particular object of legal relationship as a benefit received by an employee and, accordingly, taxable with personal incomes and military collections.

Ключові слова: об'єкти цивільних правовідносин, блага, матеріальні потреби, нематеріальні потреби, мотивація

Ключевые слова: объекты гражданских правоотношений, блага, материальные потребности, нематериальные потребности, мотивация

Keywords: objects of civil legal relations, benefits, material needs, intangible needs, motivation

ВСТУП

Як відомо, елементом цивільних правовідносин є їх об'єкт, тобто те, стосовно чого цивільні правовідносини виникають та існують. Сучасні дослідження висвітлюють різний підхід до поняття та суті об'єкта цивільного правовідношення. Існування різних підходів ґрунтується на сприйнятті самого поняття «об'єкт»: загально-філософського, психологічного та спеціально-юридичного¹. Спеціальний юридичний підхід об'єктом правовідношення вважає те, з приводу чого виникає правовідношення. Цей підхід має моністичний та плюралістичний напрямки. Прихильники першого напрямку обмежують зміст поняття лише одним певним явищем. Прихильники ж другого об'єктами правовідношення визнають найрізноманітніші блага залежно від виду правовідносин (одна точка зору), або ж поділяють усі блага на речі та дії (так званий дихотомічний поділ). Прихильниками першого підходу є М.М.

Агарков, С.Н.Братусь, Р.О.Халфіна. Представниками плюралістичного напрямку вважаються В.М. Хвостова, Є.Н.Трубецков, Г.Ф.Шершеневич, Н.М.Коркунов, С.С.Алексєєв, Н.А.Безрук, Є.А.Суханов та ін..

Так, на думку Є.А. Суханова, для «спрошення ситуації» та «за традицією» під об'єктами права слід розуміти саме матеріальні та нематеріальні блага або ж діяльність, спрямовану на їх створення².

МЕТОЮ РОБОТИ є виявлення сутності поняття «благо» як об'єкта цивільних та інших суміжних правовідносин, які в цілому формують склад майна та правові зв'язки, в яких перебуває особа, яка його має. Завдяки цьому вбачається можливим сформулювати суцільне уявлення про правовий режим цих благ, їх розуміння як основних і додаткових та їх критеріїв. Така постановка питання до цього часу не застосовувалась при розгляді даного поняття й має стати продуктивним напрямком дослідження об'єктів правовідносин з їх приводу.

¹ Вакулина Г.А. О понятии объекта гражданского правоотношения / Современные наукоемкие технологии. 2009. №4. С. 58-59.

² Гражданское право в 4 Т. Т. 1. Учебник / отв. ред. проф. Е.А. Суханов. М.: Изд-во БЕК. 1998. С. 295.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

При дослідженні застосовані методи теоретичного рівня, а саме:

- метод порівняння, тобто встановлення подібностей та розбіжностей матеріальних благ та їх властивостей у різних галузях права, роботах різних вчених;
- аналіз і синтез, тобто послідовне розчленування поняття «благ» на складові елементи та ознаки, а також поєднання їх у єдине ціле з метою виявлення існування самого об'єкта у різних сферах правовідносин;
- опис, тобто фіксація результатів дослідження на основі виокремлення спільних для різних точок зору критеріїв «благ»;
- інтерпретація, тобто приведення формалізмів системи ознак «благ» у відповідність з необхідністю виокремлення окремих об'єктів правовідносин саме як «благ».

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Правова наука про благо, як об'єкт цивільних правовідносин

Метою, з якою суб'єкти вступають у цивільні правовідносини, є задоволення їх матеріальних та духовних потреб. Саме заради таких благ суб'єкти й вступають у цивільні правовідносини. Їх поведінка «не може бути абстрактною, відірваною від намірів, що стосуються певних благ, оскільки вона є вольовою дією, осмисленою й спрямованою на певний результат. І цей результат пов'язується так чи інакше з об'єктами, що й дозволяє їх ототожнювати, і з метою, і зі змістом правовідносин, і з самим діями суб'єктів»³.

Ст. 177 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) встановлює невичерпний або «приблизний»⁴ перелік об'єктів цивільних прав (речі, у тому числі гроші та цінні папери, інше майно, майнові права, результати робіт, послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація). І цей перелік певною мірою перетинається з поняттям блага за Податковим кодексом України (далі – ПКУ). Отже питання розуміння поняття «благо» є вкрай важливим не лише для суто теоретичного розуміння об'єкта цивільних правовідносин, а й для практичного розмежування та визначення отримуваних суб'єктом цивільних чи трудових правовідносин об'єктів як таких, які є благом (додатковим благом), так і таких, які благом не є. Адже відповідно до пп. 164.2.17 ст. 164 ПКУ ті об'єкти правовідносин, які відносяться до благ, включаються до об'єкту оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Критерії, що дозволяють дещо вважати «благом», визначаються науковцями неоднаково, але загальний підхід у цьому питанні виявити можливо. Так, за К. Менгером це буває тоді, коли благо пов'язане із задово-

ленням людських потреб; зі зникненням потреби суб'єкта правовідношення зникає й саме благо⁵. Так, для людини, яка тоне в морі, потребою швидше буде рятівний круг, аніж кілька кілограмів золота. А після того, як така людина врятується, акцент потреби може зміститися на золото. Тож у першому випадку благом буде рятівний круг, а в другому – золото.

Для того, щоб будь-який предмет набув ознак блага, необхідним є збіг таких чотирьох умов: 1) людської потреби; 2) властивостей предмета, що роблять його придатним бути поставленим у причинний зв'язок із задоволенням цієї потреби; 3) пізнання людиною цього причинного зв'язку; 4) можливості розпоряджатися предметом таким чином, щоб дійсно вживати його для задоволення цієї потреби⁶.

Наявність цих чотирьох ознак дозволяє відмежувати, наприклад, знаряддя праці, яке отримує працівник, від блага. Адже у трудові правовідносини працівник вступає також з метою задоволення своїх потреб. Так, звичайна лопата, яку видає працівникові роботодавець, не відповідає вказаним чотирьом ознакам блага. По-перше, така лопата не задовольняє особистої потреби працівника. Вона лише є знаряддям виконання працівником його трудового обов'язку, в результаті чого такий працівник отримує відповідну винагороду у грошовій формі, яка й буде для нього благом.

По-друге, працівник, який отримав таку лопату, не має можливості розпорядитися нею з метою задоволення власної потреби. Звичайно ж, тут не йдеться про ті випадки, коли працівникові роботодавець дозволяє у позаробочий час використовувати лопату в особистих цілях. Так, можна розглядати ситуацію, коли подібне входить у так званий «соціальний пакет». У такому разі таке використання цілком може відповідати ознакам додаткового блага у розумінні пп. 164.2.17 ст. 164 ПКУ. Яскравими прикладом такого подвійного статусу знаряддя праці може бути право працівника використати службовий автомобіль для власних цілей: поїздки у відпустку на курорт на пару тижнів.

По-третє, лопата, яку виділили працівникові у якості знаряддя для виконання ним трудового обов'язку, повинна бути придатною для задоволення власних потреб працівника. Працівник повинен мати право і можливості використовувати таку лопату у позаробочий час на своїй власній земельній ділянці. Або ж працівник повинен мати право і можливість використати службовий автомобіль для поїздки у відпустку. У цьому разі можна говорити про такі властивості предмета (лопати чи автомобіля), що роблять його придатним бути поставленим у причинний зв'язок із задоволенням цієї потреби саме працівника.

По-четверте, така можливість використати властивості предмета, що роблять його придатним бути поставленим у причинний зв'язок із задоволенням цієї

³ Спасибо-Фатєєва І.В. Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. Т.4. Харків, «Страйд», 2010. С. 12.

⁴ Спасибо-Фатєєва І.В. Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. Т.4. Харків, «Страйд», 2010. С. 11.

⁵ Менгер К. Основания политической экономики / К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Визер. Австрийская школа в политической экономике. М.: Экономика, 1992. С. 39-75.

⁶ Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар / під заг. ред. І.В. Спасибо-Фатєєвої. Т.4. Харків, «Страйд», 2010. С. 11.

потреби, має бути усвідомлена працівником. Працівник повинен усвідомити можливість використати автомобіль для поїздки на курорт під час відпустки. Якщо така можливість у працівника є, але вона працівником з будь-яких причин не усвідомлена (він просто про неї не знає) і, як наслідок, ним не використана, то не можна говорити про те, що такий предмет є благом для людини.

Як вказує Ю.К. Толстой, блага, які не мають корисних властивостей, або ж корисні властивості яких ще не відкриті, а також предмети, які недосяжні для людини на певному етапі розвитку людської цивілізації, об'єктами цивільних правовідносин не виступають⁷. Тобто благами не є. Отже, цим самим проводиться думка, що наявність корисних властивостей сама по собі ще не робить предмет благом. Саме досяжність цих корисних властивостей предмета робить його благом. Так, якщо працівник знає, що певний автомобіль може бути використаний для того, щоб поїхати на ньому на курорт на відпочинок, проте у працівника немає відповідного повноваження на таке використання, то такий автомобіль не є благом для працівника. Якщо ж така корисна властивість автомобіля для працівника, як можливість використати його для поїздки на курорт, стає правомірно доступною для працівника і при цьому він усвідомлює таку можливість і її правомірність, то автомобіль набуває ознак блага для працівника.

Іншою необхідною ознакою блага як об'єкта цивільних правовідносин (за виключенням особистих немайнових благ) є *можливість їх грошової оцінки*. При цьому йдеться не лише про вартість, а й про споживчу вартість⁸. О.В. Мартишин вказував, що будь-який товар, будь-яка послуга являє собою «предметну цінність», що вимірюється в грошовому вираженні (вартості) і в корисних якостях (споживчій вартості)⁹.

У ракурсі трудових правовідносин предмет, який роботодавець передає/надає працівникові, для того, щоб стати благом для останнього, повинен мати не лише вартість (так звану «предметну цінність»), а й бути корисним такому працівникові, тобто мати споживчу вартість. Знаряддя праці має предметну цінність, проте не має споживчої вартості для задоволення потреб працівника, а тому благом для такого працівника не є. Обід у вигляді засмаженого на грилі шматка м'яса також має відповідну «предметну цінність»: вартість самого м'яса, вартість його транспортування, енергія (електрична, газова чи дрова...) для грилю... Проте якщо працівник є вегетаріанцем, то споживчої вартості такий шматок м'яса для нього не матиме. Так, наприклад, у кінофільмі «Лагаан: Одного разу в Індії» капітан англійської армії пропонував Раджі з'їсти шматок м'яса в обмін на дозвіл селянам відвідати храм для вчинення релігійного обряду. Та оскільки Раджа був вегетаріанцем, то він відмовився

від такої пропозиції, хоча йшлося про те, щоб надати можливість селянам (теж вегетаріанцям) подолати голод. Отже, той шматок м'яса для Раджі не був благом, оскільки не мав споживчої цінності. Більше того, такий шматок м'яса суперечив релігійним переконанням людини, а тому міг навіть нашкодити її цінностям, не то щоб задовольнити потребу.

Таким чином, не лише вартість певного предмета, а й споживча вартість перетворює його на благо, оскільки саме можливість споживання корисних якостей предмета і є можливістю задовольнити потреби суб'єкта правовідносин.

Мотивація працівника роботодавцем як критерій розмежування блага і не блага

Одержання роботи з оплатою праці не нижче встановленого державою мінімального розміру віднесено до основних трудових прав працівників (ст. 2 Кодексу законів про працю України (далі КЗпП)). Заробітна плата є істотною умовою трудового договору (ст. 21 КЗпП). При цьому заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу (ст. 94 КЗпП). Її розмір залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства, установи, організації і максимальним розміром не обмежується. Вона виплачується у грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Виплата заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або у будь-якій іншій формі абсоронується (ст. 23. Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР).

Як видно із наведених норм права, заробітна плата цілком відповідає ознакам блага: працівник її потребує; вона є придатною бути поставленою у причинний зв'язок із задоволенням потреб (матеріальних і нематеріальних) працівника, оскільки є засобом придбання благ для задоволення потреб працівника; останній пізнає та усвідомлює цей причинний зв'язок; він має можливість розпоряджатися своєю заробітною платою, щоб задовольнити свої потреби.

Відповідно до ст. 2 Закону «Про оплату праці» до складу заробітної плати входить:

- **основна заробітна плата** – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці;
- **додаткова заробітна плата** – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

• **інші заохочувальні та компенсаційні виплати**, до яких належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства, або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

⁷ Гражданское право: учебник / под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. М.: Проспект, 1998. Ч. 1. С. 205

⁸ Харьковская цивилистическая школа: объекты гражданских прав: монография / под общ. ред. И.В. Спасько-Фатеевой. Харків, «Право», 2015. С. 77.

⁹ Мартишин О.В. Проблема ценностей в теории государства и права. Государство и право. 2004. № 10. С. 5.

Однак зарплата (основна, додаткова та інші заохочувальні та компенсаційні виплати) – це не усе, що отримує працівник від роботодавця. Він може отримувати також знаряддя праці, одяг, предмети меблів, санітарних зручностей... І якщо їх не розмежовувати на те, що є благом і на те, що благом не є, то доведеться усе зазначене вважати благом (додатковим благом у розумінні пп. 164.2.17 ст. 164 ПКУ) та оподатковувати податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. Необхідність такого розмежування випливає із необхідності розмежування отримуваного працівником на те, що є благом та призводить до виникнення об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб, та на те, що таким об'єктом не є. Навіть Державна фіскальна служба України, наділена повноваженнями роз'яснювати податкове законодавство, видає певну кількість індивідуальних податкових консультацій, в яких ті чи інші предмети, виплати... включає чи не включає до додаткових благ. Тобто ДФС визнає існування певних критеріїв розмежування благ і не-благ з метою їх оподаткування.

З урахуванням тих ознак, які перетворюють предмет на благо, слід виокремити із усього розмаїття об'єктів, отримуваних працівником від роботодавця, те, що є благом для працівника і те, що благом для нього не є. І таким критерієм у трудових правовідносинах слід вважати мету, з якою роботодавець передає / надає працівникові ті чи інші предмети, послуги... Так, якщо такою метою є мотивація працівника на виконання ним трудових обов'язків, то отримуване працівником слід визнати благом. Якщо ж метою є уможливити виконання працівником його обов'язків чи підвищити ефективність такого виконання, то про благо у такому випадку не йдеться.

Наприклад, працівник піцерії може отримати службовий автомобіль для розвезення піци замовникам. У такому разі автомобіль є знаряддям для виконання трудових обов'язків працівника. Його використання не спрямоване на задоволення потреби працівника, а тому й відсутні наведені вище чотири ознаки, які би перетворили таке авто на благо.

Якщо ж у так званий «соціальний» пакет включаться надання керівнику піцерії у користування службового авто, яке він використовує для службових і власних потреб, то тут вже слід говорити про відповідне благо, отримуване працівником. Питання лише в тому, чи може такий менеджер використовувати автомобіль для власних потреб, якою цілком може бути потреба доїхати з дому в офіс та з офісу додому. У такому разі менеджер піцерії: 1) може використовувати автомобіль для задоволення своєї особистої потреби; 2) такий автомобіль як об'єкт матеріального світу може бути використаний для такого задоволення такої потреби; 3) такий працівник знає про наявність у нього повноважень задовольнити вказану потребу; 4) і він може фактично та юридично це зробити.

Зрозуміло, що в даному випадку (використання у власних цілях) автомобіль не є знаряддям праці менеджера, забезпечення автомобілем менеджера **не є виробничою необхідністю**, проте таке забезпечення автомобілем є тією перевагою, яка **вмотивовує** менеджера прийняти пропозицію укласти трудовий договір з власниками саме цієї піцерії.

Якщо працівник отримує лопату для того, щоб виконати свій трудовий обов'язок – викопати траншею, то він отримує знаряддя праці. Навіть якщо працівник отримує від роботодавця грошові кошти для того, аби придбати лопату, яка стане власністю роботодавця та використовуватиметься працівником для виконання ним трудового обов'язку, то такі грошові кошти не матимуть ознак блага чи засобу його набуття, оскільки ніякої особистої потреби працівника вони не задовольняють, а така лопата для цього працівника споживчої цінності собою не являє.

Якщо за підсумками місяця у якості премії найкращому працівникові надається подарунок – нова удосконалена лопата, виготовлена із чистого золота, то вона вже виконує функцію блага, яке мотивує працівника до більшої віддачі при виконанні ним трудових обов'язків, оскільки задовольняє певні потреби працівника. Для задоволення цих потреб (матеріальних чи духовних) працівник приймає умови праці в більш ефективному для роботодавця режимі.

Харчування для працівника є благом, оскільки має для нього відповідну цінність та задовольняє його фізіологічну потребу у відновленні фізичної сили, до того ж звільняє його від необхідності витратити власні грошові кошти для самостійного придбання продуктів харчування. Між обідом і задоволенням потреб працівника існує прямий причинний зв'язок, працівник існування такого причинного зв'язку усвідомлює і має можливість (повноваження) вжити продукти, надані йому роботодавцем. Що ж до можливості персоніфікувати (яку іноді застосовує ДФСУ) витрати на таке харчування, то вона не може бути тим критерієм, який позбавляє таке харчування статусу блага. Можливість чи неможливість персоніфікації – це суто облікове питання, вирішення якого залежить від того, яку облікову політику має підприємство, та як воно її дотримується.

Що ж, наприклад, до перевезення працівників, які працюють вахтовим методом, то тут слід виходити з того, що благом воно є лише в тому випадку, коли у працівника є альтернатива добратися до місця роботи громадським транспортом. Якщо такої можливості немає, то вважати таке перевезення благом (додатковим благом) немає підстав. Хоча би тому, що в цьому разі йдеться про задоволення потреб не працівника, а роботодавця. Працівник при цьому не отримує благо, яким може розпоряджатися та задовольняти власну потребу. Таке перевезення є необхідним для виконання працівником трудових обов'язків. Так само, як і лопата, якою працівник має копати траншею.

Благо, як об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб

Поняття «додаткове благо» можна віднести також до бухгалтерсько-податкового сленгу, оскільки вживають (досить часто) його для позначення нібито усім відомої та усім зрозумілої категорії. ДФС додатковим благом називає харчування в одних випадках і не визнає «додатковим благом» – в інших випадках. Так, в ШПК від 22.03.2017 р. № 5683/6/99-99-13-02-03-15 ДФСУ дійшла висновку: «якщо роботодавцем організовується для працівників безкоштовне харчування за принципом «шведського столу», коли неможливо

визначити кількість спожитих продуктів кожною окремою особою, тобто **отриманий дохід у вигляді додаткового блага не може бути персоніфікований**, то вартість такого харчування не може розглядатися як об'єкт оподаткування та база нарахування єдиного внеску». А от в ППК від 19.10.2017 р. № 2300/6/99-99-13-02-03-15/ППК ДФС дійшла вже протилежного висновку: «враховуючи те, що дохід у вигляді вартості безоплатного харчування за принципом «шведського столу» не зазначено у вказаному переліку, такий дохід оподатковується у відповідності до пп. «б» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПКУ як **додаткове благо на загальних підставах**».

Різниця між тлумаченням безоплатного харчування для працівників як додаткового блага, на думку ДФС, полягає в наявності можливості персоніфікувати його вартість: якщо така можливість існує, то таке харчування є додатковим благом, а якщо такої можливості немає, то й додаткового блага немає. Досить сумнівний критерій застосовує у цьому разі ДФС. Адже персоніфікація – це лише один із багатьох способів визначення вартості отриманого працівником блага. Неможливість персоніфікувати унеможлиблює визначення бази оподаткування, проте не усуває існування самого об'єкта. Слід нагадати, що **об'єктом оподаткування** можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку (ст. 22 ПКУ). При цьому **базою оподаткування** визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування (ст. 23 ПКУ).

Отже, віднесення того чи іншого блага до додаткового та його оподаткування є тим наріжним каменем, через який спотикаються як працівники ДФС, так і платники податків. Щоб припинити таке спотикання необхідно чітко встановити, що ж таке благо, чие воно, коли воно стає «додатковим благом», коли його треба оподатковувати ПДФО та ВЗ.

Підпунктом 14.1.47 ст.14 ПКУ передбачено, що **додаткові блага** – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку.

Отже, ПКУ додатковими благами по суті називає об'єкти цивільних правовідносин, а саме:

- кошти,
- матеріальні чи нематеріальні цінності,
- послуги,
- інші види **доходу**.

Нагадаємо, що **дохід** визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена (п.5 Положення (стандарту) бухгалтерсько-

го обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р., зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860/4153). Для фізичної особи у сенсі такого визначення доходом є усе те, що вона отримує у тому чи іншому вигляді без будь-якого зустрічного обов'язку (оплати, виконання роботи...). Причому отримує не у володіння, а у власність, тобто набуває права розпоряджатися тим, що отримала. Наприклад, якщо фізична особа отримує кошти як зарплату, то вона має право ними розпоряджатися на власний розсуд, і такі кошти є її доходом. Якщо ж ці кошти отримані нею «під звіт», для придбання якихось ТМЦ для підприємства, то вони вже не є її доходом, так як розпоряджатися коштами така особа не вправі та й повинна підприємству повернути гроші, або звіт про їх витрачання в інтересах підприємства.

Віднесення того чи іншого доходу до додаткового блага визначається методом виключення: позначається те, чим такий дохід не повинен бути. Іншими словами будь-яка оплата роботи чи послуг фізичної особи, яка прямо пов'язана з такими послугами чи роботою, позбавляє таку оплату лише статусу **додаткового** блага, а не статусу блага взагалі. Додаткове благо тому й є таким, що отримується додатково до того блага, яке набувається за підставами, що виключені з наведеного вище переліку благ і є, за цією логікою, основними – заробітна плата, винагорода за цивільно-правовими договорами.

Окрім того, пп. 164.2.17. ст.164 ПКУ містить перелік доходів, отриманих платником податку як додаткове благо. Це доходи у вигляді:

- вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання;
- вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку;
- вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими;
- суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом;
- суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу);
- основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, тощо.

При цьому критеріями виключення доходу з додаткового блага (відповідно – й критеріями віднесення його до додаткового блага у протилежному разі) з точки зору ПКУ є також:

- одержання доходів у формі та розмірах, що

підлягають включенню роботодавцем до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг,

- одержання коштів, вартості послуг, проживання, проїзду, харчування, спортивного одягу, аксесуарів, взуття та інвентарю, колясок для інвалідів, у тому числі таких, що призначені для участі інвалідів у фізкультурно-реабілітаційних та спортивних заходах, лікарських та медико-відновлюваних засобів та інших доходів, наданих (виплачених) платнику податку – учаснику спортивних (крім професійного спорту), фізкультурно-оздоровчих заходів, заходів з фізкультурно-оздоровчої діяльності та фізкультурно-спортивної реабілітації, що фінансуються з бюджету та/або бюджетними організаціями, іншими неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату надання таких коштів;

- сплачена суб'єктом кінематографії вартість товарів та послуг, а саме проїзду, проживання, харчування, охорони, страхування, медичного обслуговування, тренування, навчання, що пов'язані з участю такого платника податку у виробництві аудіовізуальних творів, що виробляються (створюються) суб'єктами кінематографії України, якщо це передбачено умовами договору з такими платниками податку та/або режисерським сценарієм аудіовізуального твору.

З наведеного вище переліку критеріїв відмежування додаткового блага (блага взагалі) від того, що благом для працівника не є, можна виділити дві основні їх групи: *загальні* та *особливі*.

До *загальних* критеріїв слід віднести такий критерій, як можливість включення роботодавцем певних витрат до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Якщо те чи інше «благо», отримане працівником, включається до неї, то воно не є ані додатковим благом для працівника, ані благом взагалі. Очевидно, що включається до собівартості такі «блага» мають безпосередньо, а не опосередковано через фонд оплати праці. В останньому разі, до собівартості включатиметься вже не отримане працівником благо, а його вартість, що стала складовою фонду оплати праці.

До *особливих* критеріїв слід віднести такі, що за своєю суттю цілком підпадають під ознаки додаткового блага, проте для них законодавець встановив «усвідомлене» виключення із загального обсягу благ, отримуваних фізичною особою. Це перелік коштів, речей матеріального світу, отримуваних фізичними особами *від визначеного кола осіб* (бюджетні організації, інші неприбуткові організації, внесені до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату надання таких коштів), та на визначені цілі (проживання, проїзд, харчування, спортивний одяг, аксесуари, взуття та інвентар, коляски для інвалідів, у тому числі такі, що призначені для участі інвалідів у фізкультурно-реабілітаційних та спортивних заходах, лікарських та медико-відновлюваних засобів тощо).

Ст. 165 ПКУ містить перелік доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, проте/хоча й називає їх доходами. Тому стосовно цього переліку коректно буде сказати, що вони є благами, отримуваними фі-

зичними особами. Проте, такі блага не збільшують базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб – таке собі штучне виключення благ з сукупності доходів фізичної особи, які є оподатковуваними благами.

Таким чином, питання віднесення чи ні певних коштів, предметів, речей до додаткових благ є необхідним для їх розмежування, оскільки від цього залежить включення чи не включення їх до об'єкту оподаткування податком на доходи, а отже й для правильного визначення бази оподаткування.

ВИСНОВКИ

Таким чином, для того, щоб будь-яка річ, послуга чи робота, отримані працівником, набули статусу блага взагалі і додаткового блага зокрема, слід дослідити їх з точки зору, чи задовольняють вони особисті потреби працівника, мотивують його до вчинення дій, які приведуть до такого задоволення; чи мають вони властивості, що роблять їх придатними бути поставленими у причинний зв'язок із задоволенням вказаної потреби; чи знає та усвідомлює працівник існування зазначеного причинного зв'язку; та чи має він можливість розпоряджатися предметом таким чином, щоб дійсно вживати його для задоволення потреби. Тобто цей предмет, робота чи послуги повинні не просто мати певну цінність/вартість, вони повинні мати споживчу вартість для такого працівника.

Наявність саме цих умов і перетворює усе отримане працівником на благо чи додаткове благо, а відсутність – усуває перетворення отриманого на об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. Підпункт «б» п. 164.2.17 ст. 164 ПКУ слід доповнити таким абзацом: «Додатково до винятків, передбачених підпунктом «а» цього підпункту, не вважаються додатковим благом платника податку майно, речі, товари, роботи, послуги, які не задовольняють особисті матеріальні та/або духовні потреби працівника, незалежно від усвідомлення працівником відсутності такої можливості задовольнити зазначені потреби». Включення такого абзацу привело би до гармонізації податкового та цивільного і трудового законодавства, що в результаті усунуло би підстави виникнення конфліктів між платниками податків та контролюючими органами з приводу тлумачення того чи іншого об'єкту правовідносин, як блага, отриманого працівником та відповідно, оподатковуваного податком на доходи фізичних осіб і військовим збором.

Список використаних джерел

1. Харьковская цивилистическая школа: объекты гражданских прав: монография / И.В. Спасько-Фатеева, В.И. Крат, О.П. Печеный и др. Харьков: Право, 2015. 720 с.
2. Вакулина Г.А. О понятии объекта гражданского правоотношения. Современные наукоемкие технологии. 2009. № 4. С. 58-59.
3. Гражданское право / отв. ред. проф. Е.А. Суханов. Москва: БЕК, 1998. Т. 1. С. 295.
4. Спасько-Фатеева И.В. Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. Т. 4. Харків: Страйд, 2010. С. 12.
5. Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. / за заг. ред. І.В. Спасько-Фатеевої. Харків: Страйд, 2010. Т. 4. С. 11.

6. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 04.03.2018).

7. Менгер К., Бем-Баверк Е., Визер Ф. Основания политической экономии. Австрийская школа в политической экономии. Москва: Экономика, 1992. С. 39-75.

8. Гражданское право / под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. Москва: Проспект, 1998. Ч. 1. С. 205.

9. Мартышин О.В. Проблема ценностей в теории государства и права. Государство и право, 2004. № 10. С. 5.

10. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971. № 322-VIII. Редакція від 20.01.2018 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 04.03.2018).

11. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 04.03.2018).

12. Індивідуальна податкова консультація від 22.03.2017 № 5683/6/99-99-13-02-03-15. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/id/3070>

13. Індивідуальна податкова консультація від 19.10.2017 р. № 2300/6/99-99-13-02-03-15/ІПК. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/PK676.html (дата звернення: 04.03.2018).

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 14.12.1999 р. за № 860/4153. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 04.03.2018).

15. Цивільний кодекс України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 04.03.2018).

References

1. Kharkov Civil School: objects of Civil Rights: monograph / I.V. Spasybo-Fatieieva, V.I. Krat, O.P. Pechenyi et.al. Kharkiv: Pravo, 2015. 720 p. (in Russian)

2. Vakulina H.A. (2009). About the concept of the object of civil legal relationship. Modern high science technologies. № 4, pp. 58-59 (in Russian)

3. Civil law / E.A. Suhanov (ed.). Moscow: BEK., 1998. Vol. 1. P. 295 (in Russian)

4. Spasybo-Fatieieva I.V. Civil Code of Ukraine. Scientific and practical commentary. 2010. Vol. 4. Kharkiv: Straid, P. 12 (in Ukrainian)

5. Civil Code of Ukraine. Scientific and practical commentary / I.V. Spasybo-Fatieieva (ed.). Kharkiv: Straid, 2010. Vol. 4. P. 11 (in Ukrainian)

6. Tax Code of Ukraine. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian)

7. Menger K., Bem-Baverk E., Vizer F. Foundations of political economy. Austrian school in political economy. Moscow: Ekonomika, 1992. pp. 39-75 (in Russian)

8. Civil law / A.P. Sergeev, Yu.K. Tolstoy (ed.). Moscow: Prospekt, 1998. Part 1. P. 205 (in Russian)

9. Martyshin O.V. The problem of values in the theory of state and law. State and Law, 2004. № 10, p. 5 (in Russian)

10. The Labor Code of Ukraine of 10.12.1971, № 322-VIII. Redaction of 20.01.2018 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (in Ukrainian)

11. About payment of labor: Law of Ukraine dated March 24, 1995. № 108/95-VR. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (in Ukrainian)

12. Individual tax consultation dated 22.03.2017 № 5683/6/99-99-13-02-03-15. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/id/3070> (in Ukrainian)

13. Individual tax consultation dated 19.10.2017 № 2300/6/99-99-13-02-03-15/IPK. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/PK676.html (in Ukrainian)

14. Regulation (standard) of accounting 15 "Revenue", approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 29.11.1999, № 290, registered with the Ministry of Justice of Ukraine on December 14, 1999, № 860/4153. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (in Ukrainian)

15. Civil Code of Ukraine. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (in Ukrainian)