



*Михайленко Д. О.,
здобувач,
Національний університет ДПС України*

МІСЦЕ ЦИВІЛЬНО-ПРАВОВИХ КОНСТРУКЦІЙ У ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

Правовий вплив на відносини оподаткування відрізняється, перш за все, своїм публічним характером. Мабуть, у цьому випадку і не можна застосовувати інший режим, бо йдеться про управління власником рухом своїх коштів. Імперативний характер податкових відносин за своїм змістом не виключає використання понять, які є сталими, традиційними для відносин у межах приватно-правового регулювання. На наш погляд, це не свідчить про проникнення в систему публічних відносин приватно-правових конструкцій або окремих елементів. Ідеться лише про те, що вже зрозуміла за формою конструкція може бути сприйнятою і у спеціальному режимі регулювання, набувати відповідного для даної галузі змісту.

Податкове законодавство України при визначенні об'єкта та бази оподаткування посилається на цивільно-правову термінологію. Такі запозичення є більш або менш фундаментальними залежно від таких факторів, як ступінь сформованості власної термінологічної (податково-правової) бази, а також від ступеня впливу термінологічних масивів інших правових галузей та інститутів.

Поставка послуг – будь-які операції цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами, а також з поставки будь-яких інших, ніж товари, об'єктів

власності за компенсацію, а також операції з безоплатного виконання робіт, надання послуг. Поставка послуг, зокрема, містить надання права на користування або розпорядження товарами у межах договорів оренди (лізингу), поставки, ліцензування або інші способи передачі права на патент, авторське право, торговий знак, інші об'єкти права інтелектуальної, у тому числі промислової, власності. Проблема полягає в тому, що сфера застосування «цивільно-правового» взагалі і «цивільно-правових договорів» зокрема не охоплює всіх аспектів утворення доданої вартості, яка має бути об'єктом оподаткування ПДВ. Наведемо декілька прикладів.

По-перше, видача заробітної плати в натуральній формі. Ці операції були поширені в 90-х роках, але й зустрічаються і сьогодні. У будь-якому випадку чинне законодавство (ст. 23 Закону «Про оплату праці» [3]) передбачає коло ситуацій, коли заробітна плата може видаватися в натуральній формі. Згадана операція охоплюється нормами трудового законодавства і до сфери цивільно-правового формально не належить; і через цю причину випадає з об'єкта оподаткування.

По-друге, у цивільному законодавстві існує масив так званих «позадовірних зобов'язань», до яких належить, зокрема, публічна обіцянка винагороди: з оголошенням або без оголошення конкурсу (глава 78 Цивільного кодексу України [4]). Передача винагороди (у тому числі в матеріальній формі) у межах цієї операції не може опосередковуватися договором дарування, оскільки передбачається, що винагорода надається не безоплатно, а за передачу певного результату (передання інформації, знайдення речі, знайдення фізичної особи тощо). Відповідно до ст. 717 Цивільного кодексу України: «2. Договір, що встановлює обов'язок обдаровуваного вчинити на користь дарувальника будь-яку дію майнового або немайнового характеру, не є договором дарування». Отже, передача товару в межах публічної обіцянки винагороди не охоплюється будь-яким цивільно-правовим договором, зокрема договором дарування. Через цю причину зазначена операція не може визнаватися «безоплатною поставкою товару» для цілей ПДВ, оскільки поставка товару – це операції згідно з договорами цивільно-правового характеру. Унаслідок всього викладеного вище передача товару в межах зазначеної операції не виправдано випадає з об'єкта оподаткування ПДВ.

Для запобігання втратам державного бюджету, пов'язаним із неадекватним визначенням кола оподатковуваних операцій, ми пропонуємо при визначенні об'єкта оподаткування не обмежуватися лише операціями цивільно-правового характеру, зокрема цивільно-правовими договорами і цивільно-правовою термінологією. При визначенні кола оподатковуваних операцій податком на прибуток ураховуються не лише цивільно-правові критерії, але й економічні, що знаходять відбиток у стандартах бухгалтерського обліку.

Зазначена теза добре ілюструється проблематикою оподаткування отриманих позик у період 2000–2002 років. Нагадаємо, що в редакції Закону, яка існувала до 2003 року, виключалися із складу валового доходу лише суми кредитів, сам термін «кредит» визначався як сума позики, отримана від банку або небанківської фінансової установи. Позики, що отримувалися від інших суб'єктів (зокрема, нерезидентів, які не мали статус фінансової установи), розглядалися органами податкової служби як оподатковуваний дохід у отримувача [5; 6]. Лише після ряду судових рішень [2] податківцями було усвідомлено, що сума отримуваної позики взагалі не може вважатися доходом для цілей оподаткування, незважаючи на відсутність безпосередньої пільги в тексті Закону.

Втім, питання визначення кола операцій, що призводять до визнання валового доходу, і дотепер залишає місце для дискусій. Річ у тому, що навіть визначення доходу у бухгалтерському обліку (Положення (стандарт) 15 бухгалтерського обліку «Дохід» [1]) частково спирається на цивільно-правові категорії. Наприклад, відповідно до п. 6. стандарту «Дохід» не визнаються доходами надходження від інших осіб, зокрема:

- за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Проблема полягає в тому, що система цивільно-правових договорів принципово є «відкритою», тобто такою, що припускає можливість укладення договорів, які не передбачені актами чинного законодавства. Ця ідея знайшла відбиток і в сучасному, і в попередньому Цивільному кодексі. Наприклад, відповідно до ст. 6 чинного Цивільного кодексу України:

«1. Сторони мають право укласти договір, який не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає загальним засадам цивільного законодавства.

2. Сторони мають право врегулювати у договорі, який передбачений актами цивільного законодавства, свої відносини, які не врегульовані цими актами».

Система оподаткування, на відміну від системи цивільно-правових договорів, може бути охарактеризована як «умовно закрита». Тобто для цілей оподаткування має бути чітко, остаточно визначено, чи призводить операція до утворення об'єктів оподаткування, і якщо призводить, то який саме податковий режим (для продажу товарів чи основних засобів, чи цінних паперів, отримання процентів, орендної плати тощо) має бути до неї застосований. Унаслідок згаданої різниці між «відкритістю» системи цивільних договорів і «остаточністю» системи податкових режимів у практиці оподаткування можливі (і реально існують) численні колізії, непорозуміння щодо оподаткування «не згаданих у ЦК» договорів і господарських операцій.

Список використаної літератури

1. Положення (стандарт) 15 бухгалтерського обліку «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України: від 29.11.1999 р. № 290 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 50. – С. 442.
2. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням недійсними актів державних та інших органів: лист Вищого господарського суду України: від 24.07.2001 р. № 01-8/824.
3. Про оплату праці: закон України: від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 17. – Ст. 121.
4. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.
5. Щодо оподаткування операцій з одержання та повернення запозичених коштів: лист Державної податкової адміністрації України: від 22.02.2000 р. № 878/6/15-1116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.5656.0>
6. Щодо порядку реєстрації та правомірності виключення з Реєстру неприбуткових установ і організацій: лист Державної податкової адміністрації України: від 23.03.2000 р. № 1466/6/15-1116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.4091.0>