



О. О. Головашевич,
к.ю.н., асистент кафедри фінансового права,
Національний юридичний університет імені
Ярослава Мудрого

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕДУР ВИЗНАЧЕННЯ ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКУ

Статтю присвячено різним підходам законодавця до визначення об'єкта оподаткування при оподаткуванні фізичних осіб з моменту набуття Україною незалежності і до сьогодні. Розглянуто як загальні питання правового регулювання об'єкта оподаткування, так і деякі особливості визначення окремих видів доходу фізичних осіб.

Статья посвящена различным подходам законодателя к определению объекта налогообложения при налогообложении физических лиц с момента обретения Украиной независимости по настоящее время. Рассмотрены как общие вопросы правового регулирования объекта налогообложения, так и некоторые особенности определения отдельных видов дохода физических лиц.

The article describes the different approaches of the legislator regarding the definition of taxation object in taxation of individuals from the time Ukraine became independent until current time. Affected both general issues of legal regulation of the tax object, and some features, concerning the definition of certain types of individual's income.

Ключові слова: податок на доходи фізичних осіб, об'єкт оподаткування, правовий механізм податку.

Об'єкт оподаткування є одним із трьох основних елементів правового механізму податку. Саме об'єкт оподаткування в сукупності зі ставкою податку визначає обсяг податкового обов'язку. Незважаючи на те, що визначення об'єкта міститься в самій назві податку, найчастіше саме з ним пов'язано чимало труднощів. І це не випадково, адже поняття «дохід» – досить складне, тому що при обчисленні податків з доходів можна виділити кілька видів доходів: валовий, сукупний, загальний оподатковуваний. Кожний з них виконує в цьому процесі свої функції.

Ще А. А. Соколов, один з основоположників учення про податок, у своїх роботах відзначав, що «під об'єктом обкладання потрібно розуміти все те, на що падає податок або чому присвячується стягнення податку. Не можуть служити об'єктом обкладання вільні (негосподарські) блага, наприклад, повітря, сонячне світло тощо, оскільки ці блага залишаються поза господарським оборотом. Але всі господарські блага, як тютюн, цукор, гас та ін., можуть бути предметом обкладання» [7, с. 88]. Далі вчений уточнює, які саме види благ можуть бути об'єктом оподаткування залежно від видів податків: «...промисел ... грошовий капітал ... документи, тварини ... сукупний дохід і сукупне майно платника, а також приріст доходу й майна» [7, с. 88].

С. Д. Ципкін наголошував на визначеності об'єкта оподаткування в законодавчому акті, що встановлює конкретний податок: «У законі про кожний податок обов'язково повинна йти мова про те, за наявності яких обставин виникає обов'язок сплати» [8, с. 60]. При цьому під такою підставою стягнення податку (фактичною обставиною) потрібно розуміти «...одержання певного доходу, прибутку, володіння будівлею тощо, тобто наявність об'єкта оподаткування» [8, с. 60]. С. Г. Пепеляєв під об'єктом оподаткування розуміє юридичні

факти (дії, події, стани), які зумовлюють обов'язок суб'єкта заплатити податок (здійснення обороту з реалізації товару (робіт, послуг); ввіз товару на митну територію; володіння майном; вступ у спадщину; одержання доходу тощо) [2, с. 100].

М. П. Кучерявенко виділяє два підходи до визначення поняття «оподаткування». Як родова категорія об'єкт оподаткування являє собою загальне визначення об'єкта (доходи або їх частина, майно, вартість тощо). При законодавчому визначенні даної категорії, як правило, застосовується вузьке значення цього поняття. Отже, об'єкти оподаткування можна визначити як видові, більш конкретизовані форми родового поняття об'єкта оподаткування, такі як майно юридичних осіб, доходи фізичних осіб і т. д. [1, с. 229].

Українське законодавство не містить загально-го, родового визначення об'єкта оподаткування. Замість цього, під об'єктом оподаткування розуміється дохід (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість такої продукції, спеціальне використання природних ресурсів, майно й інші об'єкти, визначені законодавством України про оподаткування. Тобто законодавець закріпив об'єкт оподаткування шляхом перерахування. Така позиція законодавця є занадто вузькою. Цілком логічно було б закріпити родові поняття об'єкта оподаткування, а не перераховувати деякі, найпоширеніші види об'єктів.

Більш повно об'єкт оподаткування закріплений у законодавстві Російської Федерації. Як об'єкт оподаткування Податковий кодекс Російської Федерації визначив операції з реалізації товарів (робіт, послуг), майно, прибуток, дохід, вартість реалізованих товарів (виконаних робіт, зроблених послуг) або інший об'єкт, що має вартісну, кількісну або фізичну характеристики, з наявністю якого у платника податків законодавство про податки й збори пов'язує виникнення обов'язку зі сплати податку



[3, с. 29]. Однак з погляду теорії податкового права таке визначення не можна вважати досить чітким і повним. Сама собою вартість товарів (робіт, послуг) не може викликати обов'язок сплатити податок, тому що такий обов'язок виникає у випадку реалізації товарів, а їх вартість є основою для обчислення податкової бази [2, с. 101].

Що стосується об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб, то під ним, відповідно до принципу поділу платників на резидентів і нерезидентів, розуміється: для резидентів – загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, а також доходи із джерелом походження в Україні, що підлягають оподаткуванню при їхній виплаті, й іноземні доходи; для нерезидентів – загальний місячний (річний) дохід із джерелом їх походження в Україні, а також доходи із джерелом походження в Україні, що підлягають оподаткуванню при їхній виплаті [4, ст. 163].

Податковим кодексом України закріплені й досить детально конкретизовані такі поняття, як дохід, дохід з походженням в Україні, іноземний дохід, загальний оподатковуваний дохід, пасивний дохід особи, додаткові блага. Однак деякі поняття все-таки відсутні і тому доцільно навести їхні визначення і прокоментувати їх. Так, законодавець оперує поняттям «дохід із джерелом походження в Україні», не конкретизуючи, що в цьому випадку є джерелом доходу. У теорії податкового права під джерелом оподаткування розуміється ресурс, використовуваний для сплати податку. У ряді випадків об'єкт оподаткування може повністю збігатися із джерелом походження доходу (наприклад, при сплаті податку на прибуток підприємств). При цьому незалежно від наявності зазначеної обставини джерелом податкового платежу завжди повинен бути чистий дохід платника або його капітал. Наприклад, при сплаті земельного податку об'єктом є право власності на землю, предметом – конкретно визначена земельна ділянка, а джерелом може бути або дохід від використання цієї ділянки, або кошти, отримані від продажу ділянки чи іншої власності особи, або навіть інший дохід платника податків. В останньому випадку можна стверджувати, що джерелом податкового платежу є капітал цього платника податків.

Проводячи хронологічний аналіз розвитку правового регулювання прибуткового оподаткування, потрібно звернути увагу на нормативні акти, які, хоча і втратили чинність, але відображають становлення й розвиток діючого на сьогодні механізму податку на доходи фізичних осіб. Так, з моменту набуття Україною незалежності оподаткування фізичних осіб регулювалося Законом Української Радянської Соціалістичної Республіки «Про прибутковий податок із громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства» від 5 липня 1991 року [5]. Цей нормативний акт діяв недовго й уже в 1992 році дане питання регулювалося Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» [6].

Певна новизна при цьому переході проявлялася у визначенні об'єкта оподаткування щодо даного

податку. Раніше під об'єктом оподаткування розумілися доходи у грошовій або натуральній формах, однак зазначений Декрет як об'єкт виділив «сукупний оподатковуваний дохід за календарний рік (який складається з місячних оподатковуваних доходів), отриманий з різних джерел як на території України, так і за її межами». Таке визначення було застосоване до громадян, що мають постійне місце проживання на території України, тоді як для громадян, що не мають такого місця проживання, об'єктом вважався дохід із джерелом походження в Україні.

Переходячи до більш конкретних проблем, пов'язаних з визначенням оподаткованого доходу фізичних осіб, потрібно звернутися до досить незвичайної конструкції, яка існувала до ухвалення Податкового кодексу України й стосувалася режиму майна платника податків. Поряд із загальноприйнятим поняттям доходу, з метою оподаткування до доходів фізичної особи відносили звичайну вартість майна, переданого за дорученням платником податку іншій особі, якщо її умови передбачали можливість продажу або відчуження переданого майна. Це правило не застосовувалося до відносин між подружжями при передачі майна в межах спільної часткової або загальної спільної власності. Водночас у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» не містилося поняття «звичайна вартість». До фізичних осіб у цьому випадку застосовувалися норми Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що закріплюють поняття звичайної ціни. Законодавець у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» використовував поняття «звичайна вартість», водночас в інших актах про оподаткування вживалося поняття «звичайна ціна». Така невідповідність визначень зумовлювала неоднозначне трактування норм цього закону й часто приводила до негативних наслідків при виникненні спірних ситуацій у ході його виконання.

Порівняно з раніше чинними нормами Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» [6] і Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» нині склад доходів, що підлягають оподаткуванню, більш детально конкретизований і уточнений. Однак не всі положення Податкового кодексу України, пов'язані з визначенням оподаткованого доходу, є, на наш погляд, логічними. Так, до складу загального місячного оподаткованого доходу входять гроші або майно (немайнові активи), отримані платником податку як хабар, украдені або знайдені як скарб, не зданий державі відповідно до закону в сумах, підтверджених обвинувальним вироком суду, незалежно від призначеної міри покарання [4, ст. 164]. Складно собі уявити, яким чином можна виконати такий припис. Механізм сплати належних сум податків у цьому випадку не встановлений, хто буде виступати податковим агентом, теж неясно.

Як видно, така норма є результатом прояву тенденції запозичення норм з іноземних законодавств. Поява найбільш вдалих і дієвих закордонних конструкцій у національному законодавстві України,