

Список використаної літератури

1. Майданик Р. А. Аномалії в цивільному праві України / Р. А. Майданик. – К. : Юстиніан, 2007. – 912 с.
2. Вагацума С. Гражданское право Японии. Т. 1 / С. Вагацума, Т. Ариидзуми. – М. : Юрид. лит., 1983. – 320 с.
3. Демидова Г. С. Ограничения права собственности граждан на жилые помещения / Г. С. Демидова // Правоведение. – 2001. – № 5. – С. 64–71.
4. Мілаш В. С. Комерційний договір у контексті сучасних ринкових умов / В. С. Мілаш. – Х. : Вапнярчук Н. М., 2007. – 440 с.
5. Блинков О. Е. Наследование земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения в странах СНГ и Балтии / О. Е. Блинков // Наследственное право. – 2007. – № 2. – С. 26–29.
6. Нотаріат для Вас. – 2007. – № 12. – С. 75–76.

Надійшла до редколегії 01.12.2010

МИЧУРИН Е. А. ДЕЙСТВИЕ МЕХАНИЗМА ОГРАНИЧЕНИЙ В ДОГОВОРНОМ ПРАВЕ ОТНОСИТЕЛЬНО ПРАВА ПРЕИМУЩЕСТВЕННОЙ ПОКУПКИ

Рассмотрено преимущественной покупки в ракурсе механизма ограничений. Доказано, что через ограничения собственника осуществляется право преимущественной покупки. Выяснено, что таким образом проявляются ограничения по охране прав других лиц, которые являются участниками общей долевой собственности.

MICHURIN Y. ACTION OF LIMITS MECHANISM IN CONTRACT LAW ABOUT THE RIGHT OF FIRST REFUSAL

The right of first refusal through the mechanism of limits is considered. It is proved that because of the restrictions of the owner the right of first refusal is realized. It is determined that limits of protection of other persons who are members of common partial ownership are displayed in such way.

УДК 347.73:336.225.4

О. В. ПОКАТАЄВА,

*доктор економічних наук, доцент,
Класичний приватний університет*

ПРАВОВЕ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

Досліджено наукові підходи в галузі податкового права до визначення об'єкта оподаткування, встановлено низку дискусійних положень, які підтверджують їх неповноту та двозначність. Запропоновано власне визначення об'єкта оподаткування. Розроблено класифікацію податків залежно від об'єкта оподаткування.

Останнім часом приділяється дедалі більше уваги питанню правового визначення об'єкта оподаткування, адже досконалий та компетентний підхід сприятиме достовірності у визначенні бази оподаткування, порядку нарахування та сплати податків, зменшенню кількості порушень податкового законодавства.

Проблемою визначення об'єкта оподаткування займалися провідні науковці, серед яких: Л. Воронова, О. Дмитрик, М. Кучерявенко, М. Міляков, О. Орлюк, Н. Пришва тощо. Але відсутність комплексних праць, присвячених цьому питанню, не дозволяє повно і досконало дослідити правову природу об'єкта оподаткування та дати визначення, яке б враховувало особливості податків, що існують у вітчизняній системі оподаткування. Саме це й обумовлює актуальність даної статті.

Існує багато наукових підходів до визначення об'єкта оподаткування. Так, П. Гега та Л. Доля як об'єкт оподаткування виділяють різноманітні види доходів, товари і послуги, а також різні форми накопиченого багатства чи майна, визначені законодавчими актами [1, с. 25]. Але таке визначення потребує уточнень та доповнень, перш за все стосовно кола платників податків, що можуть отримувати доходи або ж мати у власності чи на правах оренди майно, що є об'єктом оподаткування. Згідно з п. 1.1 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» платниками податків є юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів

підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) [2].

Окрім того, не можуть бути об'єктом оподаткування товари і послуги. У податковому праві існує поняття непрямих видів податків (тобто податки на споживання товарів або послуг) як тих, що справляються в процесі витрачання матеріальних благ. Вони визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни реалізації товару й сплачуються споживачем [3]. До непрямих податків належать: податок на додану вартість (далі – ПДВ); акцизний збір; мито. Стаття 3 Закону України «Про податок на додану вартість» як об'єкт оподаткування встановлює операції платників податків з поставки товарів чи послуг, ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту, поставки (вивезення, пересилання) товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту [4]. Об'єктом оподаткування для сплати акцизного збору за чинним законодавством є: обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції – шляхом їх продажу, безоплатної передачі, обміну на інші товари (продукцію); обороти з реалізації або передачі товарів (продукції) для власного споживання, промислової переробки; вартість товарів (продукції), які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України (ст. 3 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» [5]). Для державного мита юридично значимі є такі дії: подача позову до суду, здійснення нотаріальних дій (посвідчення договорів відчуження рухомого та нерухомого майна, оформлення спадщини, прийняття дарунків, нотаріальне посвідчення договорів застави, оренди нерухомості тощо), реєстрація актів державного стану (ст. 2 Декрету КМУ «Про державне мито» [6]). Тобто більш коректно вважати об'єктом оподаткування для сплати непрямих податків не товари і послуги, а певні дії, вчинення яких призводить до зобов'язання сплати податків, зборів, обов'язкових платежів: операції з поставки, ввезення (вивезення, пересилання) товарів і послуг та вчинення юридично значущих дій.

На думку О. Орлюк, об'єкт оподаткування – це те, що підлягає оподаткуванню, вказує на обставини, за яких у суб'єкта оподаткування виникає обов'язок сплатити податку [7]. Таке визначення є лаконічним, але варто було б конкретизувати, за яких саме обставин у платника податку можуть виникнути зобов'язання

зі сплати не тільки податків, але й зборів та інших обов'язкових платежів (ця норма зазначена у ст. 13 Закону України «Про систему оподаткування» [8]), і хто саме є платниками. М. Міляков вважає, що об'єкт оподаткування виникає внаслідок юридичних фактів (подій, вчинків), які обумовлюють обов'язок суб'єкта сплатити податок. Під об'єктом оподаткування він розуміє юридичний факт, що має майнову або іншу економічну характеристику, основною вимогою до об'єкта оподаткування називає наявність у нього економічного або матеріального змісту [9, с. 80]. За визначенням представників теорії держави і права, юридичний факт – це життєва обставина, з якою норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення правовідносин. Правовідносини – це врегульовані нормами права вольові суспільні відносини, що виражаються в конкретному зв'язку між правомочними і зобов'язаними суб'єктами – носіями суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень і відповідальності – і забезпечуються державою [10]. У галузі податкового права правовідносини можуть виникати між платниками податків, податковими органами та державою з приводу нарахування та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Це визначення з точки зору юридичної науки є більш обґрунтованим, але, на нашу думку, слід конкретизувати, які саме юридичні факти є значущими для правовідносин, що виникають з приводу нарахування та сплати податків, і хто є учасником цих правовідносин.

Н. Кучерявенко пропонує більш розширене визначення об'єкта оподаткування – як прибутку чи його частини, вартості деяких товарів, майна платників, окремих видів їх діяльності, додаткової вартості та інших об'єктів, встановлених законодавчими актами [11]. Ми вважаємо за необхідне застосувати інший підхід до цього визначення. Для того, щоб прибуток або його частина стали об'єктом оподаткування, необхідне виникнення життєвої обставини, з якою норми податкового права пов'язують виникнення правовідносин між платниками податків, податковими органами та державою, що зумовлять виникнення обов'язку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), тобто виникнення юридичного факту з приводу одержання прибутку або його частини. Умовою для набуття майна статусу об'єкта оподаткування є наявність юридичних фактів з отримання права власності на майно (реєстрація права власності в Бюро технічної інвентаризації на нерухоме майно, реєстрація транспортно

засобу в Державтоінспекції, отримання акта на земельну ділянку тощо) або ж права оренди (підписання договору оренди між орендодавцем та орендарем на земельну ділянку). Види діяльності взагалі не можуть бути об'єктами оподаткування, тому у визначенні доречно було б зазначити «дії», оскільки вид діяльності має більш широке значення, до того ж діяльність може бути і не прибутковою, тоді як певні дії (юридичні факти) можуть спричинити обов'язок сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Не може бути об'єктом оподаткування вартість товарів – це, скоріше, база оподаткування; об'єктом є операції з поставки, ввезення (вивезення, пересилання) товарів і послуг та вчинення юридично значущих дій.

Дослідивши низку наукових підходів пропонуємо власне визначення визначення об'єкта оподаткування. Об'єкт оподаткування – це юридичний факт (дія, подія), що має майнову характеристику (набуття права власності, права оренди) або економічну характеристику (отримання доходу; прибутку; поставка, ввезення, вивезення, пересилання товарів та послуг; вчинення юридично значущих дій), та зумовлюють до виникнення у юридичної особи, її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичної особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Досконале визначення правового статусу об'єкта оподаткування надає можливості класифікації податків. А. Дубоносова пропонує поділяти податки на: прямі податки (податки на доходи; податки на майно); непрямі податки (податки на реалізацію та споживання); природоресурсні збори [12, с. 9]. Але така класифікація є занадто вузькою і не розкриває сутності об'єкта оподаткування за деякими видами податків. Так, незрозуміло, до якої категорії відносити збори, що нараховуються на фонд оплати праці: збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття.

Дуже розширену класифікацію податків залежно від об'єкта оподаткування пропонує

М. Міляков, виділяючи: податки, що сплачуються з прибутку (доходів); податки, що справляються при реалізації або передачі товарів (робіт, послуг); податки з майна; платежі за користування природними ресурсами; податки з фонду оплати праці; податки на вартість позовних заяв та угод майнового характеру [9, с. 46]. Податковим законодавством Росії передбачено справляння аналогічних податків (винятком є податок на майно, але у проекті Податкового кодексу України в редакції від 21 вересня 2010 р. передбачено справляння податку на нерухомість, що буде аналогічним податку на майно) [13]. Тому запропонована класифікація податків залежно від об'єкта оподаткування може бути використана у вітчизняному податковому праві. Але застосування цієї класифікації може призвести до певної плутанини, тому що чинним законодавством передбачено, що суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, які використовують працю найманих працівників, є платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування (п. 1 ст. 1 Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» [14]). Об'єктом оподаткування для таких платників є фактичні витрати на оплату праці працівників (п. 1 ст. 2 [14]). Водночас підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та фізичні особи, які придбавають нерухоме майно, теж є платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування (п. 9 ст. 1 [14]); об'єктом оподаткування є вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна (п. 8 ст. 2 [14]). Платниками цього збору є юридичні та фізичні особи, що здійснюють відчуження легкових автомобілів (п. 7 ст. 1 [14]), у яких об'єктом оподаткування є вартість легкового автомобіля (п. 6 ст. 2 [14]). У такій ситуації, застосування класифікації М. Мілякова призведе до непорозумінь (незрозуміло, до якої класифікаційної групи податків слід віднести збір на обов'язкове державне пенсійне страхування – до податків із фонду оплати праці, до податків на вартість угод майнового характеру тощо).

Ми вважаємо некоректним включати до однієї класифікаційної групи податки з прибутків (доходів), тому що за чинним українським податковим законодавством об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств є прибуток, що визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника

податку та суму амортизаційних відрахувань (п. 3.1 ст. 3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [15]). Об'єктом оподаткування податку з доходів фізичних осіб – є або загальний місячний або річний оподатковуваний дохід (статті 3–4 Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» [14]). Якщо вдатися до дослідження сутності понять «дохід» та «прибуток», то вони не є тотожними. Прибуток є перевищенням сукупних доходів над сукупними витратами [16]. Дохід є збільшенням економічних вигод протягом звітного періоду у формі набуття або зростання активів чи зменшення зобов'язань, що забезпечує зростання капіталу [16]. Тому для визначення класифікаційних ознак об'єкта оподаткування доцільно розмежовувати ці поняття.

Ми пропонуємо до класифікаційної ознаки «податки на фонд оплати праці» відносити єдиний соціальний внесок, тому що з 1 січня 2011 р., набуває чинності Закон України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне стра-

хування», прийнятий 8 липня 2010 р. [17]. Але ми пропонуємо змінити назву «єдиний соціальний внесок» на «єдиний соціальний податок», тому що за своїми ознаками він підпадає під визначення податку: являє собою платіж, що має примусовий характер відчуження, є обов'язковим, безумовним, безоплатним і безповоротним [3, с. 119]. Семантичний словник української мови трактує внесок як гроші чи інші цінності, добровільно передані (внесені) юридичною або фізичною особою до благодійних, екологічних фондів, фондів громадських чи міжнародних організацій, а також на певні конкретні потреби [16].

Таким чином, об'єкт оподаткування – це юридичний факт, що має майнову або економічну характеристику і зумовлює виникнення обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Зроблено акцент на конкретизації кола платників податків, як невід'ємного чинника, що розкриває особливості виникнення об'єкта оподаткування. Ключовим фактом, що визначає специфіку конкретних видів податків, є саме об'єкти оподаткування

Список використаної літератури

1. Гега П. Т. Основи податкового права : навч. посіб. / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – 4-те вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2003. – 307 с.
2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами [Електронний ресурс] : закон України від 21 груд. 2000 р. № 2181-III. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>.
3. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. – К. : Прав. єдність, 2008. – 701 с.
4. Про податок на додану вартість [Електронний ресурс] : закон України від 3 квіт. 1997 р. № 168/97-ВР. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=168%2F97-%E2%F0&p=1285330182872458>.
5. Про акцизний збір [Електронний ресурс] : декрет Кабінету Міністрів України від 26 груд. 1992 р. № 18-92. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=18-92>.
6. Про державне мито [Електронний ресурс] : декрет Кабінету Міністрів України від 21 січ. 1993 р. № 7-93. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=7-93>.
7. Орлюк О. П. Фінансове право [Електронний ресурс] / О. П. Орлюк. – Режим доступу: <http://ebk.net.ua/Book/FPravo/11-20/11122.htm>.
8. Про систему оподаткування [Електронний ресурс] : закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-XII. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>.
9. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / Н. В. Миляков. – М. : КНОРУС, 2006. – 656 с.
10. Скаун О. Ф. Теорія держави і права : підручник [Електронний ресурс] / О. Ф. Скаун ; пер. з рос. – Х. : Консум, 2001. – 656 с. – Режим доступу: <http://politics.ellib.org.ua/index.php?name=Pages&op=page&pid=1689>.
11. Воронова Л. К. Финансовое право : учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 360 с.
12. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне право» / А. С. Дубоносова. – Х., 2009. – 20 с.
13. Проект Податкового кодексу України від 21 верес. 2010 р., № 7101-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38590.
14. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування [Електронний ресурс]: закон України від 26 черв. 1997 р. № 400/97-ВР. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=400%2F97-%E2%F0&p=1287728439146274>.
15. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : закон України від 28 груд. 1994 р. № 334/94-ВР. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>.

16. Семантичний словник української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovnnyk.com.ua/terminu/slovo.php?id=4759>.

17. Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : закон України від 8 лип. 2010 р. № 2464-VI. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.

Надійшла до редколегії 30.11.2010

ПОКАТАЕВА О. В. ПРАВОВОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Исследованы научные подходы в области налогового права к определению объекта налогообложения, установлен ряд дискуссионных положений, подтверждающие их неполноту и двусмысленность. Предложено определение объекта налогообложения. Разработана классификация налогов в зависимости от объекта налогообложения.

POKATAEVA O. LEGAL DETERMINATION OF TAXATION OBJECT

The scientific approaches in the field of tax law to the determination the object of taxation are researched, a series of discussional principles that confirm their incompleteness and ambiguity are fixed. A definition of taxation object is proposed. The classification of taxes according to the subject of taxation is worked out.

УДК 342.924(354)

Н. В. ГАЛЩИНА,

кандидат юридичних наук,

завідувач кафедри адміністративного, конституційного і фінансового права

Азовського регіонального інституту управління

Запорізького національного технічного університету

ЛІЦЕНЗУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК АДМІНІСТРАТИВНА ПРОЦЕДУРА

Проаналізовано ліцензування як різновид адміністративної процедури. Наведено авторську дефініцію поняття «ліцензування господарської діяльності». Визначено стадії ліцензійної процедури та сформульовано пропозиції щодо вдосконалення нормативних засад її провадження.

Здійснювана в Україні адміністративна реформа спрямована на всебічну та комплексну перебудову існуючої системи публічного управління, є важливим чинником забезпечення соціально орієнтованого розвитку суспільства, визначає істотне посилення дієздатності держави, ефективне виконання нею своїх функцій. Реалізація основоположних завдань реформи повинна здійснюватись в умовах чіткого спрямування та координації діяльності органів виконавчої влади всіх рівнів на активній соціальній політиці держави щодо забезпечення конституційних прав, свобод та інтересів приватних осіб. Необхідною основою цього є запровадження якісно нової системи адміністративно-процедурної діяльності публічної адміністрації, складовою якої є дозвольні процедури як різновид адміністративних процедур.

Слід зазначити, що ліцензійні правовідносини є предметом наукових досліджень у різ-

них галузях права, зокрема цивільного, господарського та адміністративного, що дозволяє говорити про комплексний характер ліцензійних правовідносин та складний (різногалузевий) характер відповідних правових норм [1, с. 5], але переважають адміністративно-процедурні норми, що і дозволяє розглядати ліцензування як різновид інституту адміністративного права.

Проблематика ліцензування в радянському праві до останніх років існування Радянського Союзу практично не порушувалася, хоча цими питаннями займалися такі вчені, як С. С. Алексєєв, М. І. Єропкін, О. В. Малько, В. І. Новосолов тощо. На початку 90-х років із здобуттям Україною незалежності та бурхливим розвитком інституту приватної власності було зроблено спроби обґрунтування поняття ліцензування та підстав його здійснення. Розвиток цих ідей знайшов своє відображення у роботах В. Б. Авер'янова, О. П. Альохіна,