

**МИХАЙЛЕНКО Д. О.,**  
доцент кафедри  
загальноправових дисциплін  
(Дніпропетровський  
гуманітарний університет)

УДК 347.73

### **ПРОБЛЕМИ ВИКОРИСТАННЯ ЦИВІЛЬНО-ПРАВОВИХ ТЕРМІНІВ ПІД ЧАС РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ**

У статті автор розглядає особливості використання цивільно-правових категорій під час регулювання відносин оподаткування. При цьому на основі аналізу податкового й цивільного законодавства пропонуються шляхи усунення колізій та вдосконалення регулювання відносин із питань оподаткування.

**Ключові слова:** оподаткування, договірні відносини, податкове законодавство, цивільне законодавство.

В статье автор рассматривает особенности использования гражданско-правовых категорий при регулировании отношений налогообложения. При этом на основе анализа налогового и гражданского законодательства предлагаются пути устранения коллизий и совершенствования регулирования отношений по вопросам налогообложения.

**Ключевые слова:** налогообложение, договорные отношения, налоговое законодательство, гражданское законодательство.

The author examines the features of using civil law categories in the regulation of relations of taxation. In this case, based on an analysis of the tax and civil law offers ways to eliminate conflicts and improve the regulation of relations on taxation.

**Key words:** taxation, contractual relations, tax law, civil law.

**Вступ.** Правовий вплив на відносини оподаткування вирізняється, перш за все, своїм публічним характером. Мабуть, у цьому випадку й не можна застосовувати інший режим, оскільки 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 приватноправового регулювання. На наш погляд, це не свідчить про проникнення до системи публічних відносин приватноправових конструкцій або окремих елементів. Йдеться лише про те, що вже зрозуміла за формою конструкція може бути прийнятою й у спеціальному режимі регулювання, набувати відповідного для даної галузі змісту.

**Постановка завдання.** Податкове законодавство України під час визначення об'єкта та бази оподаткування посилається на цивільно-правову термінологію. Такі запозичення є більш або менш фундаментальними залежно від ступеня сформованості власної термінологічної (податково-правової) бази, а також від ступеня впливу термінологічних масивів інших правових галузей та інститутів.

**Результати дослідження.** Наприклад, під час визначення об'єкта оподаткування ПДВ вплив цивільно-правових концептів є більш вагомим, оскільки головні терміни, визначені в Законі України «Про податок на додану вартість» – поставка (в минулому – продаж) товарів і поставка послуг (в минулому – продаж робіт (послуг)) тісно пов'язані



із «цивільно-правовим», зокрема, з операціями за цивільно-правовими договорами. Так, відповідно до п. 1.4 Закону «Про податок на додану вартість» [1] використовується до- сить розширене поняття поставки товарів. Згідно із цим актом під нею розуміють будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатної поставки товарів (результатів робіт) та операції з передачі майна орендодавцем (лізингодавцем) на баланс орендаря (лізингоотримувача) згідно з договорами фінансової оренди (лізингу) або поставки майна згідно з будь-якими іншими договорами, умови яких передбачають відстрочення оплати та передачу права власності на таке майно не пізніше дати останнього платежу. Не належать до поставки операції з передачі товарів у межах договорів схову (відповідального зберігання), довірчого управління, оперативної оренди (лізингу), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу права власності (користування або розпорядження) на такі товари іншій особі.

Поставка послуг – будь-які операції цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпорядження товарами, в тому числі нематеріальними активами, а також із поставки будь-яких інших, ніж товари, об'єктів власності за компенсацію, а також операції з безоплатного виконання робіт, надання послуг. Поставка послуг, зокрема, включає надання права на користування або розпорядження товарами в межах договорів оренди (лізингу), поставки, ліцензування або інші способи передачі права на патент, авторське право, торговий знак, інші об'єкти права інтелектуальної, в тому числі промислової, власності. Проблема полягає в тому, що сфера застосування «цивільно-правового», зокрема й «цивільно-правових до- говорів», 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 рр., проте зустрічаються й нині. У будь-якому випадку чинне законодавство (ст. 23 Закону «Про оплату праці» [2, ст. 23]) передбачає коло ситуацій, коли заробіт- на плата може видаватися в натуральній формі. Згадана операція охоплюється нормами трудового законодавства і до сфери цивільно-правового формально не належить і з цієї причини випадає з об'єкта оподаткування, не зважаючи на те, що в п. 3.2.7 Закону «Про податок на додану вартість» пільги надаються лише для виплати заробітної плати у гро- шовій формі. Утім оскільки вона опосередковує обіг товарних цінностей, то має бути якось врахована і для цілей ПДВ, однак для цього треба відмовитися від звуження сфери оподаткування лише цивільно-правовими операціями під час визначення фундамен- тального терміна «поставка товарів».

По-друге, в цивільному законодавстві існує масив так званих «позадовірних зо- бов'язань», до яких відноситься, зокрема, публічна обіцянка винагороди (з оголошенням або без оголошення конкурсу (глава 78 ЦК України) [3]). Передача винагороди (в тому числі в матеріальній формі) в межах цієї операції не може опосередковуватися догово- ром дарування, оскільки передбачається, що винагорода надається не безоплатно, а за передачу певного результату (передання інформації, знайдення речі, знайдення фізичної особи тощо). Ст. 717 ЦК проголошує: «Договір, що встановлює обов'язок обдаровува- ного вчинити на користь дарувальника будь-яку дію майнового або немайнового харак- теру, не є договором дарування». Отже, передача товару в межах публічної обіцянки винагороди не охоплюється будь-яким цивільно-правовим договором, зокрема догово- ром дарування. Із цієї ж причини зазначена операція не може визнаватися «безоплатною поставкою товару» для цілей ПДВ, оскільки поставка товару – це операції згідно з до- говорами цивільно-правового характеру. Внаслідок усього вищевикладеного зауважимо, що передача товару в межах зазначеної операції невинновипадає з об'єкта оподат- кування ПДВ.



Для запобігання втрат державного бюджету, пов'язаних із неадекватним визначенням кола оподатковуваних операцій, пропонуємо під час визначення об'єкта оподаткування не обмежуватися лише операціями цивільно-правового характеру, зокрема, цивільно-правовими договорами й цивільно-правовою термінологією. В якості прикладу можливого вирішення зазначених проблем можемо посперитися на відповідні приписи Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» [4]:

– термін «продаж товарів», хоч і виражений через систему цивільно-правових договорів, включає також операції з безоплатного надання (а не поставки) товарів. Приймаючи до уваги доволі широке визначення «безоплатно наданих товарів», що наводиться в п. 1.23 Закону, можемо включити наведену вище операцію до сфери оподаткування прибутку;

– головним елементом бази для оподаткування прибутку є дохід – категорія доволі широка, яка лише частково утворюється із продажу товарів (робіт, послуг) із притаманною ним цивільно-правовою домінантою. Зокрема, відповідно до п. 4.1.6 Закону до складу валового доходу включаються «доходи від інших операцій».

Отже, під час визначення кола оподатковуваних операцій податком на прибуток враховуються не лише цивільно-правові критерії, але й економічні, що знаходять відбиток у стандартах бухгалтерського обліку. Утім навіть можливість охоплення в тексті Закону більшого кола операцій не усуває проблему їх правильної кваліфікації з огляду як на бухгалтерські, так і на цивільно-правові критерії.

Зазначена теза добре ілюструється проблематикою оподаткування отриманих позик у період 2000–2002 рр. Нагадаємо, що в редакції Закону, яка існувала до 2003 р., виключалися зі складу валового доходу лише суми кредитів, сам же 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 статусу фінансової установи), розглядалися органами податкової служби як оподатковуваний дохід в отримувача [5; 6]. Лише після низки судових рішень [7, п. 7] податківцями було усвідомлено, що сума отримуваної позики взагалі не може вважатися доходом для цілей оподаткування, незважаючи на відсутність безпосередньої пільги в тексті Закону. Внаслідок численних спорів протягом 2000–2001 рр. зазначене питання потребувало законодавчого врегулювання: до тексту Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» внесено зміни [8], розширивши, з одного боку, визначення кредиту (п. 1.11 Закону) й передбачивши, з іншого боку, спеціальні правила оподаткування поворотної фінансової допомоги (п. 1.10, 1.22, 4.1.6 Закону).

Утім питання визначення кола операцій, що призводять до визнання валового доходу, й наразі залишає місце для дискусій. Річ у тім, що навіть визначення доходу в бухгалтерському обліку (Положення (стандарт) 15 бухгалтерського обліку «Дохід» [9]) частково спирається на цивільно-правові категорії. Наприклад, відповідно до п. 6. стандарту «Дохід» не визнаються доходами надходження від інших осіб, зокрема такі:

– 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 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 Цивільних кодексах. Наприклад, ст. 6 чинного ЦК стверджує: «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, основних засобів чи цінних паперів, отримання процентів, орендної плати тощо) має бути до неї застосований. Внаслідок згаданої різниці між «відкритістю» системи цивільних договорів та «остаточністю» системи податкових режимів у практиці оподаткування можливі (й реально існують) численні колізії, непорозумілості щодо оподаткування «не згаданих у ЦК» договорів і господарських операцій. Наведемо декілька прикладів.

Договори на виконання послуг «організаційного» характеру, до яких можна віднести договори на надання експедиційних послуг (допоки вони не були регламентовані в Цивільному кодексі України і спеціальному Законі), договори про пайову участь у будівництві, інвестиційні договори протягом певного часу (а останні два – й дотепер) поєднували дві речі:

– вони не були регламентовані в чинному законодавстві, тому існували значні варіації їх змісту в договірній практиці;

– незважаючи на згадану варіативність, зазначені договори традиційно (на рівні з іншими елементами) містили доручення організувати певний процес шляхом укладення кількох правочинів. Завдяки цій особливості згадані договори претендували на «транзитний» режим оподаткування, який міститься в п. 7.9.1 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» та в п. 4.7 Закону «Про податок на додану вартість».

Незважаючи на вищевикладене, відсутність прямої згадки про наведені договори в тексті відповідних Законів, а також відсутність «загальноправової» регламентації призводили і призводять до суперечливих роз'яснень органів податкової служби та інших відомств щодо режиму їх оподаткування. В якості класичного прикладу ми можемо навести низку роз'яснень щодо оподаткування договорів пайової участі, які завершилися неприпустимою, на наш погляд, позицією Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності про принципову можливість двох взаємовиключних підходів до оподаткування цієї операції: за «транзитним» методом і за методом першої події [10; 11; 12; 13; 14].

Іншим поширеним прикладом непорозуміння в оподаткуванні внаслідок невизначеного характеру операції є низка роз'яснень щодо оподаткування операцій із передачі майна (активів) під час реорганізації підприємства шляхом злиття, приєднання, розділення чи виділення. Зазначена операція в тексті Цивільного кодексу (і сучасного, і попереднього) розглядається в межах розділу, присвяченого особам, а не зобов'язанням. Внаслідок цього залишалось не визначеним, якому типу договору кореспондує передача майна під час реорганізації, і, відповідно, чи поширюються на неї взагалі терміни «продаж товарів», «поставка товарів» для цілей оподаткування. Чимало часу знадобилося для того, щоб у правозастосовній практиці остаточно встановився підхід щодо вилучення зазначених операцій з-під оподаткування внаслідок непоширення на них дії термінів «продаж» і «поставка» товарів: спочатку для податку на прибуток, потім для податку на додану вартість [15; 16; 17; 18; 19].

**Висновки.** Підсумовуючи наведене, ми вважаємо за доцільне відмітити такі можливі напрямки усунення колізій, які виникають внаслідок «відкритості» системи цивільного права й певної залежності від нього норм податкового права:

– аналіз сучасної практики господарювання, зокрема, «не згаданих у ЦК» видів договорів, безпосереднє встановлення податкових режимів щодо них у законах про оподаткування. В якості прикладу роботи в цьому напрямку ми можемо згадати проект Податкового кодексу України, в якому пільга з ПДВ для операцій у межах реорганізації безпосередньо згадана у п. 18.1.2 розділу V;

– розробка більш-менш універсальних конструкцій, які були б розраховані також на виникнення нових економічних і договірних реалій, їх адекватне оподаткування. На-



приклад, у п. 7.9.1 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» і п. 4.7 Закону «Про податок на додану вартість» згадується не лише перелік договорів, на які вони поширюються, але й їх суттєві ознаки.

**Список використаних джерел:**

1. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр>.
2. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>.
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
4. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.
5. Лист ДПА України від 22.02.2000 р. № 878/6/15-1116 // Бухгалтер. – 2002. – № 8.
6. Лист ДПА України від 23.03.2000 р. № 1466/6/15-1116 // Бухгалтер. – 2000. – № 9.
7. Лист Вищого господарського суду України від 24.07.2001 р. № 01-8/824 // Вісник господарського судочинства. – 2002. – № 2.
8. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» : Закон України від 24.12.2002 р. № 349-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 3. – Ст. 61.
9. Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 50. – Ст. 2503.
10. Лист ДПА України від 07.08.2000 р. № 4473/6/15-1116 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації : збірник систематизованого законодавства. – 2001. – № 30.
11. Лист ДПА України від 28.11.2003 р. № 18540/7/15-1117 // Податковий, банківський, митний КОНСУЛЬТАНТ. – 2004. – № 44.
12. Лист ДПА України від 07.12.2004 р. № 23860/7/15-1117 // Податковий, банківський, митний КОНСУЛЬТАНТ. – 2004. – № 51-52.
13. Лист ДПА України від 11.04.2005 р. № 156/2/15-1110 // Бухгалтер. – 2005. – № 37.
14. Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 27.04.2005 р. № 06-10/10-503 // Бухгалтер. – 2005. – № 37.
15. Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 19.11.2001 р. № 06-10/68 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації. – 2001. – № 50/1.
16. Лист Деркомпідприємництва від 15.08.2002 р. № 2-221/4468 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації. – 2002. – № 41/1-2.
17. Лист ДПА України від 21.04.2005 р. № 3335/6/12-0216 // Податковий, банківський, митний КОНСУЛЬТАНТ. – 2005. – № 23.
18. Лист ДПА України від 13.12.2006 р. № 23301/7/16-1517-26 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації. – 2007. – № 15.
19. Лист ДПА України від 02.03.2007 р. № 4241/7/16-1517-26 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації. – 2007. – № 15.

