

нежных обязательств или налогового долга. Обращено внимание на сходстве конструкции договора в гражданском и финансовом праве. Выяснена перспективность развития договора как способа в сфере налогово-правового регулирования. Определена цель применения договора о рассрочке (отсрочке) денежных обязательств (налогового долга).

Ключевые слова: договор, публичный договор, финансовый договор, изменение срока уплаты налога и сбора, рассрочке и отсрочке денежных обязательств или налогового долга.

Summary

Kotenko A. M. Prerequisites of contractual regulating of the installment plan and postponement of monetary liability or tax debt. — Article.

Considered grounds for application of the treaty granting the installment plan and postponement of monetary liability or tax debt. Attention is drawn to the similarities of contract construction in the civil and financial law. Unclear prospects of the treaty as a way in the tax regulation. Defined purpose of the contract on the installment plan and postponement of monetary liability or tax debt.

Keywords: contract, a public contract, a financial contract, changing the term of the tax and fee, the installment plan and postponement of monetary liability or tax debt.

УДК 347.73

О. В. Шульженко

ПРОТИРІЧЧЯ ОБЛІКУ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ (НА ПРИКЛАДІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ)

Дослідженню питань оподаткування, правової природи податку, податкового обов'язку, правового механізму податку та окремих його елементів у науковій літературі присвячувалося достатньо багато уваги. Серед основних науковців, що займалися вивченням цих проблем, можна назвати М. П. Кучерявенка, Д. В. Винницького, О. М. Кизріна, М. Н. Злобіна, О. А. Храброва, Д. А. Кобильніка, Н. Ю. Онищук. Однак аналіз бази оподаткування як одного з елементів правового механізму податку ще не виступав предметом самостійного детального наукового дослідження.

Метою статті є з'ясування правової природи бази оподаткування, її місця та значення у правовому механізмі податку, дослідження порядку обліку бази оподаткування, а також виявлення наявних у законодавстві протиріччя обліку бази оподаткування при визначенні податкового обов'язку на прикладі податку на додану вартість.

Стаття 67 Конституції України закріпила обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [3]. Як зазначає М. П. Кучерявенко, податковий обов'язок можна розглядати у вузькому і широкому розумінні. Сплата податку становить реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні. У широкому розумінні податковий обов'язок включає: обов'язок з ведення податкового обліку, обов'язок зі сплати податків і зборів та обов'язок з податкової звітності [4, 385, 386].

З прийняттям Податкового кодексу України на рівні кодифікованого нормативно-правового акта з'явилося легальне визначення податкового обов'язку як обов'язку платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом, законами з питань митної справи [6, п. 36.1 ст. 36]. Відмічаючи таке значне досягнення національного податкового законодавства, не можна не звернути уваги на його вади. Так, поряд з категорією податковий обов'язок Податковий кодекс використовує термін «податкове зобов'язання», зміст якого зводиться до суми коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк) [6, підп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14]. Отже, сума податку є матеріальним змістом податкового обов'язку у вузькому розумінні.

Кожний із видових обов'язків — обов'язок з податкового обліку, сплати податку, податкової звітності — становить системну категорію. Аналізуючи сукупність облікових обов'язків у системі податкового обов'язку в цілому, необхідно враховувати їх певну подвійність [4, 199]. Конструкція обліку в податкових відносинах являє собою системну категорію, якій притаманні єдність та узгодженість облікових обов'язків та внутрішня диференціація (поділ на облік платників податків та облік об'єктів оподаткування), в межах якої можна говорити про відносну автономність цих двох блоків облікових обов'язків, оскільки в кінцевому підсумку стадія виконання обов'язку з податкового обліку спрямована на визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету конкретним платником, та створення передумов податкового контролю [5, 49].

Виконання обов'язку з обліку об'єктів оподаткування охоплює всю сукупність дій платника податків до моменту визначення конкретної суми податку, що підлягає сплаті до бюджету [5, 80]. Для визначення суми податку, що становить кількісний вираз податкового обов'язку платника, визначення та чіткого законодавчого регулювання об'єкта оподаткування недостатньо. За допомогою цього елемента неможливо однозначно скоригувати відповідно до законодавства кількісні характеристики, на підставі яких можна визначити суму, що підлягає перерахуванню до бюджету. Об'єкт і база оподаткування пов'язані досить тісно, і податкова база за своїм змістом є об'єктом оподаткування, скоригованим під застосування податкової ставки, обчислення суми податку. Базою оподаткування є конкретна (кількісна, фізична, вартісна або інша) характеристика певного об'єкта оподаткування [6, ст. 23].

Відповідно до п. 22.1 ст. 22 Податкового кодексу України 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. У свою чергу, база оподаткування — це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується по-

даткова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. База оподаткування і порядок її визначення встановлюються для кожного податку окремо. А у визначених випадках один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків або конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків [6, ст. 23].

Податкова база не тільки фактично доповнює об'єкт оподаткування, але й через кількісні, вартісні характеристики відображає специфіку кожного платежу. У цьому контексті хотілося б звернути увагу на особливість податкової бази, оскільки вона безпосередньо стосується всіх складових податкового обов'язку. По-перше, мова йде про облік об'єкта оподаткування, коли через кількісні і вартісні характеристики цього елемента (фактично, базу) реалізується складова податкового обов'язку. По-друге, саме за допомогою бази оподаткування визначається сума податку і гарантується виконання обов'язку по сплаті. По-третє, при оцінці податкової бази проводиться аналіз відповідності заявлених показників і сум, перерахованих до бюджету, що реалізує звітне призначення бази оподаткування. Саме тому важливо розрізняти облік податкової бази, елементів її складових і визначення, обчислення податкової бази [2, 122], які розрізняються цілями, особливостями реалізації та методами.

Платники податку визначають податкову базу за підсумками кожного окремого податкового періоду на підставі даних податкового обліку об'єктів оподаткування чи об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням [4, 271–276]. Обов'язок визначення податкової бази і сплати податку виникає у платників податків за підсумками кожного податкового періоду. При цьому законодавець не пов'язує ці розрахунки з часом формування об'єкта оподаткування, оскільки один і той самий об'єкт може мати декілька баз оподаткування, які будуть відповідати окремим податкам. Саме тому база оподаткування встановлюється по кожному податку окремо.

Податкова база пов'язана не тільки з об'єктом оподаткування, але і з предметом. Саме тому досить часто податкова база фактично є частиною предмета оподаткування, до якої застосовується податкова ставка. Це можливо тільки тоді, коли предмет оподаткування обумовлює можливість і логічність застосування способів обчислення. Всі розрахунки податкової бази повинні здійснюватися на підставі документально підтверджених даних про об'єкти оподаткування або пов'язаних з оподаткуванням. У цьому випадку платник зобов'язаний мати документальні підтвердження щодо обґрунтування будь-якої позиції податкової звітності. Якщо при цьому платник податків припускається помилки, то перерахунок податкового зобов'язання здійснюється у відношенні виключно того податкового періоду, в якому була допущена помилка.

Певний час у судовій практиці залишалося актуальним питання щодо правомірності формування платниками податку податкового кредиту у тому разі, якщо згідно з чинним законодавством придбаний ними товар підлягав оподаткуванню за нульовою ставкою, але при цьому був оподаткований постачальником за ставкою 20 % із складанням відповідної податкової накладної. Найпо-

ширенішою зазначена ситуація була у відносинах із постачання природного газу, імпортованого в 2005–2006 роках із Російської Федерації. Імпортером такого газу була Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України». Через своє дочірнє підприємство «Газ України» природний газ російського походження постачався підприємствам, які мали ліцензію на торгівлю газом. Ці підприємства, у свою чергу, перепродавали отриманий газ іншим споживачам, у тому числі платникам податку на додану вартість. Операції з продажу імпортованого природного газу кінцевим споживачам, які є платниками податку на додану вартість, оподатковувалися за нульовою ставкою. Незважаючи на це, деякі постачальники природного газу російського походження нараховували на вартість такого газу ставку податку на додану вартість 20 % і видавали покупцю податкову накладну. На підставі цього покупець відображав у своєму податковому обліку податковий кредит на відповідну суму.

Органи державної податкової служби не визнавали правомірними дії платників податку із включення до складу податкового кредиту сум податку на додану вартість, який не підлягав нарахуванню. У зв'язку з цим виникали численні судові спори. У своїй постанові від 1 грудня 2009 року Верховний Суд України сформулював свою правову позицію із цього питання, скасувавши ухвалу Вищого адміністративного суду України від 25 червня 2009 року у справі за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Миколаївський глиноземний завод» до Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Миколаєві про скасування податкового повідомлення-рішення.

Статтею 8 Закону України від 20 грудня 2005 року № 3235-IV «Про Державний бюджет України на 2006 рік» [1], зокрема, встановлено, що у 2006 році операції з ввезення природного газу на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених на виконання міжнародних договорів України, звільняються від обкладання податком на додану вартість, а операції з продажу такого газу, крім операцій з його продажу для населення, бюджетних установ та інших споживачів, що не є платниками цього податку, оподатковуються за нульовою ставкою податку на додану вартість. Положення цієї норми слід розуміти так, що законодавством не дозволяється оподатковувати за ставкою 20 % операції з продажу природного газу, ввезеного на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених на виконання міжнародних договорів України і звільненого від обкладання податком на додану вартість при ввезенні. При цьому таке обмеження стосується як першого продавця, так і останнього.

У п. 3 Постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2001 року № 1729 «Про забезпечення споживачів природним газом» [7] (у редакції Постанови від 2 березня 2006 року № 244), зокрема, встановлено, що в 2006 році природний газ, ввезений на митну територію України за зовнішньоекономічними контрактами, укладеними на виконання міжнародних договорів України, та оформлений митними органами в режимі випуску у вільний обіг із звільненням від обкладання податком на додану вартість, реалізується Національною акціо-

нерною компанією «Нафтогаз України», дочірньою компанією «Газ України» та дочірнім підприємством «Газ-тепло», а також суб'єктами господарювання, що мають ліцензію на провадження господарської діяльності з постачання природного газу за регульованим тарифом, із застосуванням нульової ставки податку на додану вартість (крім постачання населенню, бюджетним установам та іншим споживачам, які не є платниками зазначеного податку), за наявності: договорів на таке придбання із зазначенням, кому належить поставлений газ; договорів на власну поставку такого газу з обов'язковим зазначенням, кому належить поставлений газ та індивідуального податкового номера споживача — платника податку на додану вартість; вантажосупровідних документів (товаротранспортних і податкових накладних, актів приймання-передачі), в яких обов'язково зазначається, кому належить поставлений газ, суб'єкт господарювання та його індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість.

На сьогодні порядок справляння податку на додану вартість встановлюється розділом V Податкового кодексу України [6], однак на момент виникнення цього податкового спору порядок справляння податку на додану вартість регулювався Законом України «Про податок на додану вартість» [8]. За змістом підп. 7.4.1 п. 7.4 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» податковий кредит звітного періоду складався із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 6.1 ст. 6 та ст. 8¹ цього Закону, протягом такого звітного періоду у зв'язку, зокрема, з придбанням товарів (у тому числі при їх імпорті) з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податків. З аналізу п. 6.1 ст. 6 Закону України «Про податок на додану вартість» випливало, що не відносились до об'єктів оподаткування операції, звільнені від оподаткування, та операції, до яких застосовується нульова ставка податку на додану вартість. Таким чином, покупець, сплативши продавцю податок на додану вартість за ставкою 20 % з операцій, що не були об'єктом оподаткування згідно зі ст. 3 Закону України «Про податок на додану вартість» або звільнялися від оподаткування на підставі ст. 5 цього Закону, а також які оподатковувалися за нульовою ставкою, не міг включати суми такого податку до податкового кредиту та вимагати відшкодування зазначених сум з бюджету.

Причиною виникнення судових помилок у такій категорії спорів можна визнати нетиповість ситуації, що прямо не передбачена законодавством. Дійсно, Закон України «Про податок на додану вартість» не передбачав наслідків помилкового нарахування платником податку на додану вартість за більшою ставкою, ніж встановлено Законом. Крім того, у цій категорії спорів визначальним чинником було встановлення походження газу. Якщо цей природний газ імпортований за міжнародними договорами України, він підлягав оподаткуванню за нульовою ставкою. Якщо природний газ мав інше походження, він оподатковувався за ставкою 20 %. При цьому законодавство не передбачало ефективного механізму відображення походження природного газу у первинних документах. Податкові органи вимагали включення відомостей про походження

газу до податкових накладних. Однак перелік реквізитів податкових накладних був встановлений безпосередньо Законом України «Про податок на додану вартість» і не підлягав розширеному тлумаченню. За таких обставин у судів виникали об'єктивні ускладнення у встановленні походження природного газу, що спричиняло помилки у правовій кваліфікації відносин між платниками податку.

Так само виключний характер має перелік обов'язкових реквізитів податкових накладних, встановлений Податковим кодексом України. Відповідно до ст. 201 Податкового кодексу України платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою податкову накладну, в якій зазначаються в окремих рядках такі обов'язкові реквізити [6]:

- а) порядковий номер податкової накладної;
- б) дата виписування податкової накладної;
- в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, — продавця товарів/послуг;
- г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- г) місцезнаходження юридичної особи-продавця або податкова адреса фізичної особи — продавця, зареєстрованої як платник податку;
- д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, — покупця (отримувача) товарів/послуг;
- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- е) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- и) вид цивільно-правового договору;
- і) код товару згідно з УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України).

Література

1. Державний бюджет України на 2006 рік : Закон України від 20 груд. 2005 р. № 3235-IV // Відомості Верховної Ради України. — 2006. — № 9, 10–11. — Ст. 96.
2. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : монография / Н. Н. Злобин. — М. : РПА МЮ РФ, 2003.
3. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III. Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас : Право, 2005. — 600 с.
5. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Н. Ю. Онищук. — Х., 2010. — 202 с.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13–14, 15–16, 17. — Ст. 112.
7. Про забезпечення споживачів природним газом : постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2001 р. № 1729 // Офіційний вісник України. — 2001. — № 52. — С. 57.
8. Про податок на додану вартість : Закон України від 3 квіт. 1997 р., № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

Анотація

Шульженко О. В. Протиріччя обліку бази оподаткування при визначенні податкового обов'язку (на прикладі податку на додану вартість). — Стаття.

Досліджено проблемні питання визначення бази оподаткування. Аналізуються суміжні категорії правового механізму податку: об'єкт, предмет, база оподаткування. Зосереджена увага на практиці застосування законодавства судами України.

Ключові слова: податковий облік, база оподаткування, об'єкт оподаткування, предмет оподаткування, податок на додану вартість.

Аннотация

Шульженко Е. В. Противоречия учета базы налогообложения при определении налоговой обязанности (на примере налога на добавленную стоимость). — Статья.

Исследованы проблемные вопросы определения базы налогообложения. Анализируются смежные категории правового механизма налога: объект, предмет, база налогообложения. Сосредоточено внимание на практике применения законодательства судами Украины.

Ключевые слова: налоговый учет, база налогообложения, объект налогообложения, предмет налогообложения, налог на добавленную стоимость.

Summary

Shuljenko O. V. Contradictions of accounting the tax base when determining the tax obligations (for example, value added tax). — Article.

Investigated the problematic issues determining the tax base. Analyzes related categories of tax mechanism: object, subject, the tax base. Focused attention on the practice of law by the courts of Ukraine.

Keywords: tax accounting, tax base, the object of taxation, the subject of taxation, value added tax.

УДК 342.951:328.185(4+575.2).001.36

О. Є. Панфілов

ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «КОРУПЦІЯ» В МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИХ АКТАХ ТА ЗАКОНОДАВСТВІ ІНШИХ КРАЇН

Постановка проблеми. Прийняття Верховною Радою і введення в законну силу Закону «Про засади запобігання і протидії корупції», який закріпив нове поняття корупції, зумовило необхідність теоретичного обґрунтування цього поняття. Враховуючи актуальне на сьогодні прагнення України до євроінтеграції, особливої уваги заслуговує аналіз цього поняття у світлі міжнародно-правових зобов'язань, прийнятих Україною у сфері протидії та запобігання цьому негативному соціальному явищу.

Ступінь наукової розробки проблеми. До питання узгодження міжнародного та національного регулювання антикорупційної діяльності у своїх працях звертались ряд авторів, зокрема, М. І. Камлик, М. І. Мельник, Є. В. Невмержицький, І. С. Нуруллаєв, О. Я. Прохоренко, С. С. Рогульський, О. В. Терещук, О. В. Ткаченко, Р. М. Тучак, М. І. Хавронюк та ін. Проте набрання чинності