

СПІВВІДНОШЕННЯ ЗАКОНІВ ТА МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ ПРО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ РЕГУЛЮВАННІ ЙОГО ОБ'ЄКТА

Актуальність такої постановки теми статті вбачається нам у 2-х аспектах: (а) стосовно важливості чіткого законодавчого регулювання будь-якого елемента правового механізму податку та (б) щодо раціонального співвідношення норм законів і норм міжнародних договорів. Саме в цьому смислі й були поставлені завдання для висвітлення.

Певним чином деякі сторони зазначеної проблеми досліджувались у наукових працях з податкового права. Ідеться перш за все про монографічні роботи, змістовні статті вітчизняних фахівців, Республіки Беларусь, Російської Федерації, Казахстану тощо. Окремих її питань торкалися такі науковці, як Д.В. Вінницький, О.Ю. Грачова, О.Ю. Крохіна, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв, В.І. Пилипенко, Є.В. Порохов, Н.І. Хімічева,

О.І. Худяков, Д.М. Щокін та ін. До досліджень, присвячених цій проблемі, можна віднести й монографію А.В. Чуркіна «Об'єкт оподаткування» і відповідний розділ у томі III Курсу податкового права, що підготовлений М.П. Кучерявенком.

Характеризуючи вплив податкового регулювання, неможливо обійтися без закріплення й деталізації такого поняття, як «податок», і конкретизації кожного з елементів його правового механізму. Поряд з платником і ставкою до системи основних обов'язкових елементів останнього входить і поняття «об'єкт». Ця категорія формує підстави, відштовхуючись від яких через деталізацію низки інших елементів (предмет, база, одиниця, джерело тощо) формується можливість кількісного визначення податкового обов'язку платника – суми податку до сплати. Чинне подат-

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

кове законодавство України дуже поверхово підходить до визначення цього поняття і, тлумачачи об'єкт оподаткування, базується на вичерпному переліку його різновидів. Узагальнююче поняття об'єкта оподаткування на сьогодні є предметом лише наукових досліджень. Ось чому так важливо проаналізувати це питання у співвідношенні законодавчих норм і поглядів науковців.

Бажано підкреслити, що існування економіки України в режимі закритої системи не є перспективним. Більш логічним і необхідним є поступова інтеграція держави до Європейського співтовариства. Актуальність такої перспективи зумовлена і входженням України до СОТ. За цих умов уже неможливо залишати осторонь проблеми співвідношення національного законодавства з нормами європейського права й не досліджувати межі дії податкових законів і норм міжнародних договорів. На даний час склалася ситуація, коли окремі аспекти визначення об'єкта оподаткування дещо різняться. Вивчення перспектив поєднання поглядів учених у цьому плані, позитиву й незручностей при існуванні такої колізійності є, з нашого погляду, вкрай необхідним.

Одним з найпринциповіших є питання співвідношення

об'єктів оподаткування й податкових правовідносин. Безумовно, треба враховувати, що зміст останнього варто пов'язувати з відносинами з приводу виконання всієї цілісної сукупності податкового обов'язку, яку становлять обов'язки, пов'язані з податковим обліком, особливостями й строками сплати податку, податковою звітністю. При цьому об'єкт оподаткування асоціюється з більш вузькою групою відносин. Насамперед це певні різновиди матеріально-речових благ, елементів вартості [4, с. 299].

При формуванні категорії «об'єкт оподаткування» треба виокремлювати 2 підходи – правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). У першому об'єкт оподаткування є родовим поняттям об'єкта (доходи або їх частина, майно, вартість та ін.), з яким пов'язано виникнення обов'язку платника податків їх сплачувати. У другому, вужчому значенні, яке закріплюється переважно в законодавчих актах, об'єкти оподаткування трактуються як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб, майно юридичних осіб і т.д.), що й закріплюються у спеціальних податкових законодавчих актах [5, с. 228-238]. Наприклад, при

оподаткуванні доходів фізичних осіб об'єктом оподаткування резидента виступають: «загальний місячний оподатковуваний доход; чистий річний оподатковуваний доход, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року; доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті; іноземні доходи. Відповідно об'єктом оподаткування нерезидента є: «загальний місячний оподатковуваний доход з джерелом його походження з України; загальний річний оподатковуваний доход з джерелом його походження з України; доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті» [2; 2003. – № 37. – Ст. 38].

Визначення поняття «об'єкт оподаткування» є одним з найпринциповіших моментів як у встановленні будь-якого платежу податкового характеру, так і в регулюванні правового механізму податку в цілому. Важливість чіткості в його характеристиці зумовлюється певною подвійністю. З одного боку, без його закріплення не може бути цілісного податкового механізму і будь-який законодавчий акт з окремого податку стає не-

логічним без відповідної статті стосовно цього. З другого – з об'єктом оподаткування пов'язується юридичний факт, що зумовлює виникнення й дію відповідних податкових правовідносин. Цим пояснюється, що саме із цих підстав важко переоцінити значення чіткого й адекватного закріплення категорії «об'єкт оподаткування» в чинному податковому законодавстві України.

Зазначимо, що законодавче регламентування будь-якого обов'язкового платежу передбачає декілька рівнів його встановлення. По-перше, йдеться про загальне встановлення обов'язку сплати. Найчастіше в цьому випадку акцентується увага на ст. 67 Конституції України. По-друге, уточнення засад справляння такого платежу міститься в загальному податковому законі або Загальній частині Податкового кодексу України. По-третє, деталізація такої схеми формує структуру спеціального податкового законодавчого акта. Як бачимо, логіка виокремлення елементів, які треба деталізувати, щоб сформувалася чинна система справляння відповідного податку, серед головних його елементів передбачає об'єкт оподаткування.

Питання законодавчого закріплення досліджуваного по-

няття на сьогодні залишається відкритим. Більше того, чинне податкове законодавство України вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування не містить, виділяючи лише найпоширеніші з них. Так, відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» об'єктом оподаткування виступають прибуток (доход), додана вартість продукції, вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України [2; 1991. – № 39. – Ст. 510]. Як зазначає М.П. Кучерявенко, у низці випадків має місце надмірна деталізація. Приміром, навряд чи доцільно характеризувати доход (прибуток) як об'єкт, оскільки прибуток є одним з елементів доходу, а подібна деталізація передбачає й подальший докладний аналіз, який навряд чи є доречним у статті Основного Закону, яка регулює систему оподаткування [5, с. 234]. У цьому випадку, можливо, доцільніше було б виокремлювати конструкцію, яка об'єктами оподаткування буде визначати вартість та її складові елементи, до яких як раз і будуть входити доходи, прибуток, заробітна плата залежно від змісту й призначення відповід-

ного платежу.

Слід ураховувати, що об'єкт оподаткування виражає складний комплекс відносин, що пов'язують виникнення в окремій особі обов'язку по сплаті податку й підставу цієї сплати з особливостями правового режиму певної речі, предмета, явища. Така модель вимагає не просто законодавчого закріплення того, що може виступати різновидом об'єкта оподаткування, а й виокремлення його характерних рис та ознак. Якщо український законодавець на цьому уваги не зосереджує, то в ст. 38 Податкового кодексу Російської Федерації родові риси цього об'єкта виокремлюються. Виходячи з цього російське податкове законодавство до об'єктів оподаткування відносить майно, прибуток, доход, вартість або іншу економічну підставу, що має вартісну, кількісну або фізичну характеристики. Дійсно, подібні характеристики розглядуваного поняття властиві класичній формі податку. Але, до переліку податків, зборів (обов'язкових платежів) включені й ті, що можуть і не відповідати цій логіці (наприклад, платежі, опосередковані перетинанням митного кордону, ввезенням або вивезенням товарів на митну територію).

Європейська інтеграція передбачає не лише пристосу-

вання до умов формування єдиного Європейського співтовариства й узгодження економічних процесів, а й логічне співвідношення, а в деяких випадках – і поєднання чинних законодавств держав, що беруть участь у цьому процесі. Два традиційні шляхи останнього (зміна національного законодавства й відповідні податкові угоди) можуть доповнюватись і іншими. Але на сьогодні переважно йдеться про поширене використання в податковому регулюванні міжнародних угод, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України.

Норми податкової угоди, як правило, мають перевагу перед національним законодавством. Водночас, для платника податків не завжди вигідно вимагати режиму, передбаченого угодою. Наприклад, національна норма *діяльності всередині країни* може охоплювати тільки доходи, що виникають у цій країні, в той час як до *постійної ділової установи* буде віднесено й іноземні доходи, якщо вони пов'язані з її діяльністю. Крім того, у країнах, що обмежують свою податкову юрисдикцію тільки доходами з місцевих джерел, внутрішні норми забезпечують для іноземних компаній сприятливий податковий режим.

Підкреслимо, що при регу-

люванні майнових податків однією з головних категорій доходів, оподаткування яких регулюється податковими угодами, є доходи від нерухомого майна, оподаткування яких не є тотожним оподаткуванню нерухомості. В останньому випадку податковий режим не попадає у сферу дії податкових угод [1, с. 55-57]. Основний принцип оподаткування доходів від нерухомого майна в типових конвенціях ОЕСР, США й ООН полягає в праві держави його знаходження оподатковувати зазначені доходи податками «біля джерела». Воно здійснюється за ставками, передбачених національним податковим законодавством резидентів інших держав. Держава резидентства платника податків при цьому також вправі оподатковувати цей доход, але з урахуванням передбаченого відповідною податковою угодою способу усунення подвійного оподаткування [3, с. 244].

Спираючись на вищевикладене, можемо зробити наступні висновки [12, с. 18, 65]. По-перше, об'єктом оподаткування є майно, вартість (або її частина) чи інші підстави, що мають вартісне, кількісне або фізичне вираження. Він є підставою, яка породжує виникнення у платника податків обов'язку зі сплати податку. По-друге, об'єкт опо-

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

даткування, як підстава виникнення у платника податків обов'язку з їх сплати, повинен мати обов'язкове законодавче закріплення. У зв'язку із цим є сенс розглядати об'єкт оподаткування як підставу виникнення обов'язку зі сплати податку, а не

як умову, яка породжує цей обов'язок [12, с. 18]. У даному випадку має місце комплекс умов, які породжують обов'язок сплати (наприклад, обов'язкова наявність податкової дієздатності), а не єдина умова – наявність об'єкта оподаткування.

Список літератури: 1. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕСВ: сравнительно-правовое исследование. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 192 с. 2. Відомості Верховної Ради України. 3. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с. 4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. II: Введение в теорию налогового права. – Харьков: Легас, 2004. – 600 с. 5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. III: Учение о налоге. – Харьков: Легас; Право, 2005. – 600 с. 6. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира. – М.: Фонд «Прав. культура», 1995. – 240 с. 7. Налоги и налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. А.В. Брызгалова. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 532 с. 8. Нонко А.В. Податки в Україні та в державах – членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Київ, 2005. – 18 с. 9. Податкове право: Навч. посіб. / За ред. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с. 10. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. – К.: Изд-во «ЕксОб», 2003. – 280 с. 11. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. – М.: Юрид. лит., 1973. – 222 с. 12. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособ. – М.: Юристъ, 2003. – 412 с.

СООТНОШЕНИЕ ЗАКОНОВ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ И МЕЖДУНАРОДНЫХ ДОГОВОРОВ ПРИ РЕГУЛИРОВАНИИ ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ Романова А.С.

Проанализировано соотношение законов о налогообложении и международных договоров при регулировании объекта налогообложения. Определено место этого объекта в системе элементов правового механизма налога. Доказывается необходимость четкого законодательного закрепления категории «объект налогообложения».

Ключевые слова: объект налогообложения, международный договор, правовой механизм налога, доход.

CORRELATION OF LAWS ABOUT TAXATION AND INTERNATIONAL AGREEMENTS AT ADJUSTING AN TAX OBJECT Romanova A.S.

Correlation of laws about taxation and international agreements at adjusting an tax object is analysed. A place of tax object in the system of elements of legal mechanism of tax is definite. Led to necessity of the clear legislative fixing of category of « tax object».

Key words: tax object; legal mechanism of tax; international agreement; revenue.

Надійшла до редакції 21.10.2009 р.