



Д. О. Михайленко*

ДО ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕННЯ ЗМІСТУ ТЕРМІНІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

Ефективність правового впливу на певне коло суспільних відносин залежить не в останню чергу від чіткого термінологічного апарату, що застосовується в законодавстві. Окремим аспектам проблем визначення категорій, змісту термінів в галузі оподаткування приділяли увагу такі фахівці фінансово-правової науки як Л. К. Воронова, Н. Ю. Пришва, А. А. Нечай, П. С. Пацурківський, М. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляєв, Д. М. Щокін, Н. І. Хімичева, Ю. О. Крохіна та інші.

Метою цієї публікації є певне узагальнення термінології в галузі податкового законодавства, аналіз співвідношення термінів на межі цивільного та податкового регулювання. Окрема увага буде приділена визначенню змісту однієї з найважливіших, концептуальніших категорій в інституті прямого оподаткування — доходу. Особливість її обумовлюється тим, що вона відіграє наскрізне значення: як по багатьох податках (податок на прибуток, податок на доход тощо), так і по декількох галузевих законодавствах (наприклад, цивільне та фінансове).

Проблема узгодження термінів в податковому законодавстві актуальна внаслідок того, що саме податкове законодавство і інші галузі законодавства, на яких базується чимала частина податкової термінології (перш за все цивільне право і стандарти бухгалтерського обліку), перебувають в перманентному процесі оновлення. Внаслідок цього виникають численні ситуації, коли неузгодженість термінів призводить до виникнення необґрунтованих “прогалин” при визначенні об’єкта і бази оподаткування, і, в свою чергу, до недоотримання бюджетами значних сум податкових надходжень.

Вельми рельєфно ця проблема ілюструється на прикладі формулювання об’єкта оподаткування ПДВ щодо виконання робіт і надання послуг за відповідними цивільно-правовими договорами. Нагадаємо, що в Цивільному кодексі УРСР, який діяв в Україні до 2004 року, не існувало відокремленої глави чи параграфа, присвячених договорам щодо виконання послуг взагалі. Внаслідок цієї невизначеності деякі спеціалісти схилилися до застосування у відносинах надання послуг за аналогією правил щодо виконання робіт за договором підряду, а деякі — до застосування загальних правил про зобов’язання із «загальної» частини ЦК (виводячи таким чином відносини з надання послуг за межі регульованих у Цивільному кодексі цивільно-правових договорів).

У податковому законодавстві згадана вище невизначеність протягом тривалого часу не призводила до будь-яких проблем. У 1997 р. і в Законі “Про оподаткування прибутку підприємств”¹, і в Законі України “Про податок на додану вартість”² в якості фундаментального, провідного терміна було закріплено “продаж робіт (послуг)”, який органічно охоплював і присутній у цивільному

© Михайленко Д. О., 2007

* здобувач кафедри адміністративного та фінансового права Національного університету державної податкової служби України (м. Ірпінь Київської обл.)

¹ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України у ред. Закону України від 22.05.1997 р. // ВВР. — 1997. — № 27. — Ст. 181.

² Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. // ВВР. — 1997. — № 21. — Ст. 156.



законодавстві України договір підряду, і відсутній в ньому договір з надання послуг. Проблеми почалися, коли у Цивільному кодексі України від 16.01.2003р.³ автори поряд з традиційним договором підряду виділили окрему главу “Послуги. Загальні положення”, де містяться глави, якими врегульовано особливості надання окремих послуг. Тобто, на рівні ЦК України чітко відокремлювалися як терміни “роботи” та “послуги”, так і застосовувані щодо них режими правового регулювання.

Податкове законодавство відреагувало на зміни в Цивільному кодексі України вкрай неадекватно. Замість того, щоб залишити існуючі термінологічні податкові конструкції як вони є (більш того, пишатися тим, що податкова термінологія була провісником еволюції і в цивільному праві), були ініційовані термінологічні зміни в Законі України “Про податок на додану вартість”. У Законі України від 15 червня 2004 р. № 1782-IV⁴ методом технічного редагування були автоматично замінені терміни: з “продажу” і “надання” на “поставку”; з “робіт (послуг)” на “послуги”. Внаслідок цих змін спеціалісти серйозно сперечалися, чи можна автоматично замінювати термін “купівля-продаж” (який теж присутній у тексті Закону) на “купівля-поставка”. При цьому вони не були взмозі зрозуміти, навіщо так міняти Закон, щоб у його тексті на фоні згаданих вище змін збереглися формулювання “товари *продаються*”, “послуги *надаються*”. Фахівці цивільного права зможуть оцінити це як “поставка орендодавцем майна в користування орендарю” внаслідок змін у п/п. 3.2.2 Закону. Втім, — це лише частина реальної проблеми, що могла призвести до чималих втрат державного бюджету. Річ у тому, що в редакції Закону від 15 липня 2004 р. на фоні заявленого об’єкта оподаткування (поставка товарів (робіт, послуг) відповідно до п/п. 3.1.1) взагалі відсутня дефініція поставки робіт: п. 1.4 визначає лише поставку товарів і поставку послуг.

Для закриття цього пробілу ми не можемо ані використовувати загально-правові визначення (в цивільному і в іншому законодавстві просто не існує терміна “поставка робіт”), ані визначення поставки товарів і поставки послуг із самого Закону “Про податок на додану вартість”: в них теж роботи за договорами підряду залишилися поза згадкою. Внаслідок законодавчої необачності виникла ситуація, коли чимала частина доданої вартості, яку генерують підрядні роботи, залишилася на певний час поза межами об’єкту оподаткування.

Більш того, виникали проблеми і в застосуванні терміну “поставка послуг”, який було визначено як “будь-які операції цивільно-правового характеру з поставки послуг”. Цілком аналогічно до “поставки робіт” в законодавстві взагалі відсутній термін “поставка послуг” (завдяки якому ми були б взмозі надати змісту наведеній вище дефініції), а визначення терміна через самого себе без розкриття його змісту — взагалі безглуздо. Нарешті, завдяки цим “новаціям” законодавець спровокував термінологічний розрив між законами про оподаткування прибутку і про податок на додану вартість, що ніколи не сприяло стабільності у правозастосовчій практиці.

Законодавці достатньо оперативно зрозуміли ризики, що виникають внаслідок прогалин в об’єкті оподаткування податку на додану вартість, і в низці наступних Законів України — від 25.03.2005 р. № 2505-IV⁵, від 03.06.2005 р.

³ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. // ВВР. — 2003. — № 40-44. — Ст. 356.

⁴ Про внесення змін до Закону України “Про податок на додану вартість” (щодо поставки житла та землі): Закон України від 15.06.2004 р. // ВВР. — 2004. — № 37. — Ст. 460.

⁵ Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 25.03.2005 р. // ВВР. — 2005. — № 17-19. — Ст. 267.



№ 2642-IV⁶, від 07.07.2005 р. № 2771-IV⁷ — послідовно намагалися виправити ситуацію. Щоправда, остаточно ситуацію (включити до терміна “поставка послуг” операції з надання послуг і виконання робіт) їм вдалося лише з третьої спроби. А до цього підрядні роботи встигли побувати одночасно і у визначенні “поставки товарів” (у разі, коли до замовника переходило право власності на результати виконаних робіт), і у визначенні поставки послуг (якщо результатом виконання робіт була передача замовнику нематеріальних активів). Без сумнівів, зазначені (“проміжні”) варіанти дефініцій не охоплювали всього різноманіття підрядних відносин. Зокрема, вони залишали поза межами оподаткування ремонтні і переробні роботи із матеріалів замовника, коли внаслідок таких робіт до замовника не переходило право власності, оскільки титул залишався за ним протягом всього часу існування відносин із підрядником.

Слід відзначити, у проекті Податкового кодексу його розробники намагаються реалізувати досвід, накопичений внаслідок попередніх помилок законодавця. Так, від сумнівного (потенційно проблемного) терміну “поставка послуг” вирішено відмовитися, замість нього вводиться нейтральний термін “постачання послуг”. Втім, при його визначенні автори проекту Податкового кодексу вдалися, на нашу думку, до іншої крайності: вони включають до нього “будь-яку операцію, що не є постачанням товарів”. Вочевидь, для того щоб застосовувати наведену вище дефініцію, необхідно визначити тоді й термін “операція”. У стандартах бухгалтерського обліку використовують категорію “господарської операції” (критерієм якої є будь-яка зміна в структурі активів і зобов’язань суб’єкта господарювання). Що ж передбачає “операція” взагалі — це питання, яке має бути вирішено безпосередньо у Податковому кодексі України.

З метою повноти викладення слід відзначити, що дещо аналогічна проблема стосовно узгодження термінів “роботи” та “послуги” виникла в практиці справляння внесків (зборів) на обов’язкове пенсійне страхування, які раніше входили до системи оподаткування України, а на теперішній час — виключені із неї (хоча на них поширюються механізми стягнення податків відповідно до Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”⁸). Об’єктом справляння і зборів (в минулому) та внесків (на сучасний момент) є плата за виконання робіт за договорами цивільно-правового характеру. За дії старого Цивільного кодексу сформувалась практика (на базі згаданого підходу щодо аналогічного режиму регулювання робіт і послуг), коли збори (внески) справлялися і за договорами підряду, і за договорами про виконання послуг. Втім, відокремлення робіт від послуг в новому Цивільному кодексі обумовило і зміни у визначенні об’єкта справляння пенсійних внесків. Зокрема у листі від 01.09.2006 р. № 11127/03-02⁹ Пенсійний фонд України визнав, що відсутні законодавчі підстави для справляння внесків із доходів від надання послуг за цивільно-правовими договорами. Дещо пізніше, у листі від 21.02.2007 р. № 2790/03-20¹⁰ Пенсійний фонд виявив згадку

⁶ Про внесення змін до деяких законів України: Закон України від 03.06.2005 р. // ВВР. — 2005. — № 27. — Ст. 363.

⁷ Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законів України: Закон України від 07.07.2005 р. // ВВР. — 2005. — № 34. — Ст. 441.

⁸ ВВР. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

⁹ Щодо сплати пенсійних внесків: Лист Пенсійного фонду України від 01.09.2006 р. // Вісник податкової служби України. — 2006. — № 47-48.

¹⁰ Щодо сплати внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування з сум винагород за надані послуги згідно з договорами цивільно-правового характеру: Лист Пенсійного фонду України від 21.02.2007 р. // Бізнес: законодавство та практика. — 2007. — № 10.



про послуги у ст. 19 Закону “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування”, яка стосується бази для справляння внесків. Втім, усвідомлюючи, що при визначенні кола суб’єктів справляння внесків (ст. 11 Закону) особи, які надають послуги, не згадані, а отже відсутній повноцінний механізм справляння внесків щодо послуг, Пенсійний фонд не спромігся на категоричну вимогу сплати внесків, а лише відзначив, що “нарахування страхових внесків на суми винагород за надання послуг не суперечить нормам чинного законодавства”.

У контексті вищенаведеного слушно відзначити, що і в цивільному праві, і, відповідно, у законодавстві про пенсійне забезпечення існує проблема ідентифікації, розмежування робіт і послуг. Наприклад, у листі від 01.09.2006 р. № 11127/03-02 Пенсійний фонд наводить такі критерії: “Характерною ознакою послуг є відсутність результату майнового характеру, невіддільність від джерела або від одержувача, синхронність надання й одержання, неможливість зберегти, споживчість послуги при її наданні. Предметом підрядних відносин може бути як створювана річ, так і обробка, переробка, ремонт вже існуючої речі”.

На практиці наведених вище критеріїв буває недостатньо для ідентифікації робіт чи послуг, наприклад, у сфері реклами, під час яких можуть виникати матеріальні чи нематеріальні результати у вигляді концепцій, зображень, ескізів тощо. З однієї сторони, результатом цих дій може виступати матеріальний об’єкт (ескіз, малюнок, консультація тощо), з іншої сторони — учасники відносин, звичайно, не декларують право власності на саме ці речі, бо справжнім результатом робіт є не паперові аркуші з малюнком чи буквами, а та ідея, концепція, іншими словами, нематеріальний добуток, який в них міститься. Без сумніву, для справляння податків і обов’язкових страхових внесків має бути надано єдиний правовий режим стосовно як робіт, так і послуг, оскільки обидва зазначених види діяльності: а) утворюють додану вартість (для цілей податку на додану вартість); б) є результатом праці (трудова, в тому числі творчої активності) фізичної особи, хоча і в межах цивільно-правового договору (для цілей справляння страхових внесків).

Отже, підсумовуючи наведене, ми пропонуємо задля запобігання проблем, що виникають в практиці справляння податків і зборів:

- дотримуватися єдиної термінології, особливо при узгодженні режимів оподаткування податку на додану вартість і податком на прибуток;
- при визначенні об’єкта і бази для справляння податків (внесків) чітко оговорювати, що вони охоплюють як виконання робіт, так і надання послуг — два фундаментальних терміни із цивільного законодавства, які, на нашу думку, є досить стабільними для використання їх у перспективі податкової нормотворчості.

Статтю рекомендовано до друку кафедрою адміністративного та фінансового права Національного університету державної податкової служби України (протокол № 1 від 28 серпня 2007 року)

