

НАЦІОНАЛЬНА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

Гусєва Влада Олександрівна

УДК 347.73

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2010

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник:

кандидат юридичних наук, доцент **Перепелиця Марія Олександрівна**, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого, доцент кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти:

— доктор юридичних наук, доцент **Монаєнко Антон Олексійович**, Приватний класичний університет, проректор з наукової роботи;

— кандидат юридичних наук, доцент **Храбров Андрій Олександрович**, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого, завідувач кафедри адміністративно-правових та кримінально-правових дисциплін Кримського юридичного інституту.

Захист відбудеться 01 березня 2011 року о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д64.086.01 у Національній юридичній академії України імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано 27 січня 2011 року.

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**

В.Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Дослідження проблем оподаткування довгий час здійснювалось шляхом аналізу як системи оподаткування в цілому, так і окремих податкових інститутів (майнових податків, податків на доходи, місцевих податків та зборів тощо). Наприкінці ХХ сторіччя це було логічним, об'єктивним напрямком. Але на сьогодні такий підхід не сприяє наявності цілісного погляду на перспективи сфери оподаткування в контексті входження України до європейського співтовариства. Об'єктивно необхідними є дослідження окремих податків чи зборів, що дозволяє як дослідити їх специфічну природу в якості окремого платежу, так і проаналізувати зв'язки з іншими видами обов'язкових платежів податкового характеру в цілісній системі оподаткування.

Досить специфічним в цілісній системі оподаткування України виглядає саме податок на додану вартість. Це обумовлено декількома моментами. По-перше, за рахунок надходжень від цього податку формується переважна більшість податкових надходжень Державного бюджету України. По-друге, цей податок є одним із «наймолодших» в податкових системах. Якщо в Європі він почав використовуватись у другій половині ХХ сторіччя, то в Україні він з'явився на початку 90-х років. По-третє, в інституті непрямих податків він виступає найголовнішим (виходячи, перш за все, із фіскальної та регулюючої функцій податку), тоді як акцизний збір відіграє певну додаткову роль.

Актуальність наукового дослідження проблем правового регулювання податку на додану вартість виявляє себе також у зв'язку з тим, що цей аспект відносин оподаткування, незважаючи на класичну податкову природу, виникає на межі податково-бюджетного регулювання, що вимагає узгодження норм як в окремих фінансово-правових інститутах (бюджетне, податкове право), так і на межі декількох галузей права (фінансове, міжнародне, господарське, міжнародне приватне право). Ігнорування цього може призвести до такого хибного положення, коли бюджет розглядається лише як фіскальний план доходів та економічних і соціальних перетворень, які здійснюються в окремо замкненій державі (що навіть теоретично неможливе), в той час, коли треба адекватно та оперативно враховувати всі аспекти

міжнародного впливу на формування надходжень. Особливістю податку на додану вартість в цьому аспекті є і те, що він створює певні умови для рівноваги податкових тисків на межі кордонів, коли і застосовуються бюджетне відшкодування цього податку та вирівнювання податкового навантаження.

До цього часу аналіз правового регулювання податку на додану вартість відбувався лише в окремих наукових статтях і монографіях, присвячених дослідженню загальних проблем податкового права. Окрему увагу аналізу інституту непрямих податків в Україні (одним із яких є податок на додану вартість) було присвячено в дисертаційній роботі, а потім в монографії Г.В. Бех. Крім цього, при дослідженні правової природи податку на додану вартість звичайно, представляють інтерес праці А.В. Бризгаліна, Д.В. Вінницького, Л.К. Воронової, О.М. Горбунової, О.Ю. Грачової, В.В. Гриценко, О.М.Козиріна, І.Є. Криницького, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, Ю.О. Крохіної, О.А. Ногіної, С.Г. Пепеляєва, Г.В. Петрової, М.І. Піскотіна, В.М. Пушкарьової, Ю.А. Ровінського, Н.І. Хімічевої, С.Д. Ципкіна, в яких розглядаються досить загальні питання правового регулювання податків і зборів, окремі аспекти міжнародного оподаткування.

Однак комплексного дослідження правового механізму податку на додану вартість до цього часу не було. Зосередження наукового інтересу щодо дослідження особливостей правового регулювання в справлянні саме цього податку обумовлюється важливим значенням його як каналу надходження коштів до Державного бюджету України, так і місця його в інституті непрямого оподаткування. В дисертації зроблено спробу створити цілісне і комплексне наукове уявлення про механізм податку на додану вартість, його відповідності цілям конституційного розвитку в Україні, спрямованості на успішне реформування економічних відносин на шляху розбудови ринкової економіки, на досягнення цілей реформування правової системи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого в межах і відповідно до комплексної цільової програми Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого «Права людини та

проблеми організації і функціонування органів державної влади і місцевого самоврядування в умовах становлення громадянського суспільства» (номер державної реєстрації 0106u002285).

Тема кандидатської дисертації «Правове регулювання податку на додану вартість в Україні» затверджена на засіданні вченої ради Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого (протокол № 5 від 22.12.2006 р.).

Мета й завдання дисертаційного дослідження. Метою дисертаційного дослідження є поглиблення наукових знань про правовий механізм податку на додану вартість, формування теоретичних і практичних висновків, спрямованих на вдосконалення чинного податкового законодавства, що регулює справляння податку на додану вартість. Для досягнення цього необхідно вирішення таких найважливіших завдань:

1. Дослідження теоретичної концепції непрямого оподаткування та різновидів податків цього типу, які притаманні системі оподаткування України.
2. Характеристика та класифікація рис, які характеризують непрямі податки.
3. Визначення складових правового механізму податку на додану вартість, класифікація та характеристика основних та додаткових елементів цього механізму.
4. Дослідження особливостей регулювання правового статусу платника податку на додану вартість при розмежуванні осіб на формальних та реальних платників.
5. З'ясування спеціальних засад обліку зобов'язаних осіб в режимі справляння податку на додану вартість, що передбачає дворівневий характер облікових дій.
6. Характеристика особливостей правового режиму звільнень по податку на додану вартість, значення урегульованості пільг в співвідношенні формування доходної частини Державного бюджету та вилучень із нього шляхом бюджетного відшкодування.
7. Аналіз особливостей податкового періоду при справлянні податку на додану вартість, який поєднує констатацію факту виконання обов'язку платником та факту виникнення у нього специфічного права на бюджетне відшкодування.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у

зв'язку з справлянням податку на додану вартість.

Предметом дослідження є правове регулювання податку на додану вартість в Україні.

Методи дослідження передбачають використання сукупності загальнонаукових методів дослідження. Одним із основних виступає діалектичний метод пізнання, який обумовлює те, що проблеми, які вирішуються в дисертації, аналізуються у процесі їх розвитку, в єдності соціального змісту та юридичної форми. Логічним доповненням до нього виступає метод системного аналізу, завдяки якому виокремлюються і розглядаються різні аспекти регулювання правового механізму податку на додану вартість як узгодженої системи, особливості інтегративних зв'язків між елементами, що її складають. Порівняльно-правовий метод, що застосовується в дисертаційному дослідженні передбачає детальне вивчення чинного податкового законодавства України у порівнянні його з іноземними законодавствами. Шляхом використання історико-правового методу в роботі проаналізовано розвиток форм застосування податку на додану вартість і їх втілення в нормах податкового законодавства. Формально-юридичний метод передбачає констатацію та порівняння окремих законодавчих положень і норм.

Положення та висновки дисертаційної роботи ґрунтуються на дослідженні Конституції України, законодавчих та інших нормативно-правових актів та узагальненні застосування чинного податкового законодавства України щодо справляння податку на додану вартість, а також податкових законодавств зарубіжних держав.

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що дисертаційне дослідження є одним із перших у науці фінансового права узагальненим дослідженням правових основ регулювання справляння податку на додану вартість. В ньому обґрунтовані основні складові та підстави справляння цього податку, найбільш перспективні можливості удосконалення функціонування правового механізму податку на додану вартість. Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні нових наукових положень, уточненні змісту окремих понять, які мають суттєве значення для науки, практики та вдосконалення законодавства, а саме:

вперше:

- правовий статус платника непрямого податку (формального платника) характеризується як статус посередника між державою, що отримує кошти від сплати такого податку і споживачем товарів, робіт, послуг (реального платника), який і виступає особою, що надає кошти в рахунок податкового зобов'язання;

- набуття статусу платника податку пов'язується із дворівневим обліком зобов'язаних осіб, коли така особа має набути статус податковозобов'язаної як загального суб'єкту податкових відносин (реєстри фізичних осіб – платників податків та юридичних осіб – платників податків), а потім здійснити дії щодо набуття статусу платника податку на додану вартість в режимі вторинної реєстрації, яка може здійснюватися в обов'язковому або добровільному порядку;

- аналізується подвійне значення вторинної реєстрації платника податку на додану вартість, яка породжує не тільки обов'язки щодо справляння податку на додану вартість, але обумовлює і виникнення певних прав (видачу податкових накладних щодо зменшення податкових зобов'язань; податкового кредиту; отримання бюджетного відшкодування, тощо);

- податковий період характеризується через співставлення відповідних часових термінів, які включають періоди виникнення об'єкту оподаткування й визначення податкової бази, на підставі чого процес оподаткування узгоджується з певними періодами часу та обумовлює використання податкових пільг, сплату авансових платежів, одержання податкового кредиту, подання податкової декларації, здійснення бюджетного відшкодування та ін.;

удосконалено:

- характеристику публічної природи податку шляхом акцентування на його суспільному призначенні, що полягає в забезпеченні формування фондів коштів (бюджетів), які витрачають суб'єкти публічної влади в інтересах суспільства й держави та обумовлює взаємопроникнення публічної й приватної сфер при: а) участі коштів юридичних та фізичних осіб в справлянні податкового обов'язку; б) реалізації приватних інтересів за рахунок коштів, отриманих від сплати податків та зборів;

- визначення регулюючої функції податку на додану вартість, завдяки якій

здійснюється вплив на рівень цін і споживання, коли складається можливість регулювання фонду заробітної плати, частки податку в ціні реалізації, що дозволяє відносно точно визначити реальну вартість кожного товару й на підставі цього формувати об'єктивні економічні пропорції;

- характеристику платника податку на додану вартість (формального платника), який виконує певні агентські функції, а саме здійснюючи обчислення, утримання і перерахування коштів в рахунок податку та обов'язково має бути пов'язаний певними економічними (господарськими) зв'язками з особою, за рахунок коштів якої податок надходить до бюджету (реальним платником);

- визначення місця податкових пільг в правовому механізмі податку на додану вартість, яке обумовлено: а) спрямованістю цього податку (це, фактично, єдиний податок, який надходить до Державного бюджету України), корегування якого безпосередньо впливає на насичення доходної частини Державного бюджету; б) поверненням певних коштів із Державного бюджету платникам (шляхом бюджетного відшкодування), коли необґрунтоване використання звільнень по податку на додану вартість призведе до того, що коштів для бюджетного відшкодування буде не вистачати і для його здійснення необхідно буде скорочувати фінансування запланованих видатків;

- характеристику звільнень по податку на додану вартість шляхом дослідження природи умовного звільнення (виходячи із норм міжнародних угод), яке повинно відповідати певним вимогам: а) товари повинні ввозитися на територію України лише з чітко визначеною метою; б) вони повинні ввозитися лише на певний термін та призначатися для подальшого вивезення в установлений термін; в) відносно них не можуть проводитись будь-які дії, що призведуть до їх перетворення, за винятком нормального зниження їх вартості (амортизації) внаслідок використання;

- погляд на момент сплати податку на додану вартість, що обумовлює одночасну констатацію виконання обов'язку платником та виникнення у нього відповідного права, коли поєднується як фактичне виконання податкового обов'язку платника щодо сплати податку на додану вартість, так і факт виникнення права платника на бюджетне відшкодування і відповідно, обов'язку держави щодо податкового кредиту.

набуло подальшого розвитку:

- визначення податку як поєднання двох підходів: а) матеріального об'єкта (концепція – податок як матеріальний об'єкт) – коштів, які спрямовуються до бюджету, регулювання чого здійснюється за рахунок матеріальних податково-правових норм; б) процедури виконання податкового обов'язку (концепція - податок як процедура) – сукупності дій учасників податкових відносин, які регулюються приписами податково-процесуальних норм;

- характеристика ознаки публічності в оподаткуванні, яка обумовлена: а) правом держави встановлювати податки і збори на своїй території, як реалізацію фіскального (податкового) суверенітету; б) однобічним характером установаження податків та зборів, як здійснення відносин влади і підпорядкування, що гарантує обов'язкове виконання підлеглою стороною владних велінь; в) відсутністю між платником і одержувачем податку (держави або територіальної громади) відповідних договірних відносин;

- аналіз нецільового, абстрактного характеру податкового стягнення, яке засноване на бюджетному приписі заборони індивідуалізації (спеціалізації) бюджетних доходів, коли конкретні податкові надходження не призначаються не для забезпечення конкретних державних потреб, або потреб територіальних громад, а лише для формування доходної частини відповідного бюджету;

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів дисертації обумовлено положеннями наукової новизни та можливістю застосування окремих висновків дисертації в правозастосовній діяльності. У науково-дослідницькій сфері матеріали роботи можуть бути використані для подальшого аналізу проблем, пов'язаних із справлянням податку на додану вартість. У правотворчому сенсі одержані результати можуть бути використані для формування окремих норм при розробці Податкового кодексу України, зміні чи доповненні чинних норм податкових законів, міжнародних договорів. Правоохоронний сенс цього дослідження обумовлює можливість використання запропонованих висновків і рекомендацій, спрямованих на удосконалення застосування податкового законодавства, вирішення конфлікту інтересів.

Правовиховне значення одержаних результатів передбачає можливість використання окремих положень в роботі щодо підвищення рівня правової культури населення і професійного рівня працівників податкових, правоохоронних та судових органів. Висновки, що містяться в роботі можуть бути використані при викладанні курсів фінансового і податкового права, при підготовці навчальних та навчально-методичних матеріалів по фінансовому і податковому праву України.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана й обговорена на кафедрі фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого.

Основні наукові положення й висновки дисертаційного дослідження, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення механізму справляння податку на додану вартість викладені дисертантом у доповідях на наукових і науково-практичних конференціях: регіональній науково-практичній конференції «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні» (м. Харків, 8-9 лютого 2007 року); міжнародній науково-практичній конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права» (м. Ірпінь, 23-24 листопада 2007 року); міжнародній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Правова держава: сьогодення і перспективи» (м. Суми, 29 березня 2008 року).

Публікації. Основні наукові положення та висновки дисертаційної роботи знайшли своє відображення в 6-ти наукових публікаціях (трьох статтях, опублікованих у фахових виданнях, і тезах трьох доповідей на науково-практичних конференціях).

Структура дисертації. Робота складається із вступу, трьох розділів, що включають сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел (194 найменування). Повний обсяг дисертаційного дослідження становить 197 сторінок, з них загальний обсяг тексту – 179 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** аргументується актуальність обраної теми дисертації, розкривається ступінь наукової розробки, об'єкт і предмет дослідження, вказується методологічна

основа, наводиться апробація результатів наукових пошуків, визначається теоретична і практична значимість даної роботи, а також формулюються положення наукової новизни, які виносяться на публічний захист та відображають особистий вклад дисертанта у розроблення проблеми.

Перший розділ **«Правова природа податку на додану вартість як різновиду непрямого податку»**.

Підрозділ 1.1. *«Податок: його визначення та ознаки»* присвячений аналізу податку як правової категорії. Зазначається, що поняття «податок» може розглядатися з двох самотійних позицій - у вузькому й широкому змісті слова. У вузькому змісті, податок являє собою обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж, що стягується з організацій і фізичних осіб у формі відчуження приналежних їм на праві власності, господарського ведення або оперативного управління коштів, з метою фінансового забезпечення діяльності держави й (або) муніципальних утворень. У широкому сенсі податок - це складна система відносин, що включає в себе ряд складових. Дана система відносин із правової точки зору містить у собі, насамперед, відносини по встановленню, введенню й стягненню (обчисленню й сплаті) податків як обов'язкових платежів у бюджет держави (питання здійснення податкового контролю й застосування відповідальності за податкові порушення правопорушення лежать за площиною поняття податок, однак становлять поряд із зазначеними вище відносинами предмет податкового права).

Наголошується, що розуміння податку, як правової форми покладання обов'язку по участі фізичних осіб і організацій у формуванні бюджету, на наш погляд, у найкращому ступені відображає його сутність. Адже встановлення податку в кожному разі первинно стосується його стягнення або сплати й подібне трактування повною мірою сполучається з усіма його юридичними ознаками. Зазначається, що зміни, які відбулись у бюджетній та податковій системах України на етапі становлення ринкової економіки і відбуваються сьогодні, свідчать про те, що формування доходів бюджету за рахунок таких головних бюджето-формуючих податків, як податок на прибуток, податок на додану вартість, податок з доходів фізичних осіб, акцизний збір, відбувалось не досить синхронно, що свідчить про

нестабільність прояву фіскальної функції як прямих, так і непрямих податків.

Підрозділі 1.2 *«Податок на додану вартість як різновид непрямих податків»* В ньому з'ясовуються особливості непрямого оподаткування та місце в цій системі податку на додану вартість. Наголошується, що непрямі податки являють собою податки на споживання й реалізуються в цінах на товари. Тиск непрямого оподаткування в цій ситуації доводиться, насамперед, на ті групи населення, які мають більш високий рівень споживання. Збільшення частки непрямого оподаткування, крім того, впливає на дискреційний (вільний до використання) дохід і приводить фактично до ситуації, аналогічної дії прямих податків. Непрямі податки фактично не фіксуються платником і створюється зовнішнє враження, що податків або немає взагалі, або вони зовсім незначні. Більше того, стягнення непрямих податків практично виключає навіть видимість зв'язків між цілями й розмірами зібраних від оподаткування коштів і характером, спрямованістю, доцільністю їхнього використання й витрати. У той же час, при прямому оподатковуванні, використанні зборів податкового характеру, створюється реальна можливість чітко простежити зв'язок між зібраними за рахунок цих платежів коштами й профінансованими завданнями й цілями.

Зауважується, що податок на додану вартість відноситься до групи непрямих податків. Для них характерна в основному фіскальна функція. Їхня поява звичайно пов'язана із зростанням потреби держави в доходах у зв'язку з ростом видатків. Історично першою формою непрямих податків виступали акцизи, які стягувалися з окремих видів товарів. На противагу їм податок на додану вартість являє собою універсальний акциз, тому що оподаткуванню ним підлягають всі товари. За допомогою податку на додану вартість складається можливість регулювання фонду заробітної плати, ціни. Він створює можливість ліквідувати зайві ланки господарського управління. Крім того, він дозволяє відносно точно визначити реальну вартість кожного товару й на підставі цього формувати об'єктивні економічні пропорції. Необхідно враховувати, також, що використання податку на додану вартість зовсім не характеризується винятково позитивними сторонами. Цілий ряд спірних або негативних моментів робить досить актуальними дискусії про сутності

цього податку в цей час. Виступаючи податком на кінцеве споживання, що лягає на населення й бюджетну сферу, він при величезній ставці й стрімкій інфляції перетворюється в один з факторів, що стримують розвиток виробництва. Відбувається це внаслідок росту цін за рахунок податку на додану вартість і стримування на підставі цього можливостей оплати покупцем товарів і послуг.

Другий розділ **«Основні елементи правового механізму податку на додану вартість»** присвячено аналізу правового статусу платника цього податку, правовому регулюванню об'єкту та ставки податку на додану вартість.

В підрозділі 2.1. *«Правовий статус платника податку на додану вартість»* аналізується визначальний елемент при побудові конструкції податкового обов'язку – платник податку на додану вартість. Підкреслюється, що через нього виокремлюються підстави визначення зобов'язаної особи, до якої спрямовується імперативний наказ вносити певну суму коштів до відповідного бюджету.

Природа непрямих податків передбачає чітке розмежування формального й реального платника, осіб, які вносять кошти до бюджету, та осіб, які надають ці кошти. Повною мірою це відноситься до податку на додану вартість. Платники податків в цьому випадку визначаються як особи, на яких покладається обов'язок перераховувати до бюджету суми податку на додану вартість, які утримані в ціні реалізації. Підкреслюється, що правове регулювання статусу платника податку на додану вартість (виходячи з визначного місця цього податку в системі оподаткування України) передбачає узгодження низки нормативно-правових актів. В одному законодавчому акті складно врегулювати всі аспекти реєстраційних дій, що пов'язані з визначенням обов'язку по цьому податку. Виходячи з цього, необхідне вдосконалення норм, що регулюють реєстрацію платників податку на додану вартість на рівні закону й підзаконного акта. Законом України "Про податок на додану вартість" доцільно закріпити принципові положення (поняття реєстру платників податку на додану вартість; перелік даних і відомостей, які його становлять; права й обов'язки осіб, що беруть участь у його веденні). У той же час уточнення їх можна зробити на рівні підзаконного акта.

В підрозділі 2.2. *«Об'єкт оподаткування при справлянні податку на додану*

вартість» досліджуючи об'єкт як основний елемент правового механізму податку на додану вартість акцентується, що український законодавець не дає визначення подібної категорії. Він іде більше простим, не зовсім зручним шляхом - дає невичерпний перелік видів об'єктів оподаткування. Однією з головних умов закріплення об'єкта оподаткування є наявність його певної характеристики (вартісної, кількісної тощо), стосовно якої можна було б визначити потім базу оподаткування. Виходячи із цього, здається не зовсім зручною характеристика цього поняття щодо податку на додану вартість, коли визначаються операції платників податків. Навряд чи можна наполягати на тому, що в статті, що закріплює об'єкт оподаткування, необхідні чіткі вартісні прив'язки (це більш характерно для бази оподаткування), але певний момент, від якого можна впливати до конкретних кількісних або інших характеристик, повинен бути обов'язковим.

В цьому підрозділі також зазначається, що для визначення сутності об'єкта податку на додану вартість, необхідно відзначити, що він може виникнути тільки на території України. Оскільки часто цим об'єктом є обороти по реалізації робіт і послуг, то Закон України «Про податок на додану вартість» визначає місце цієї реалізації як: місце знаходження нерухомого майна, якщо роботи (послуги) зв'язані безпосередньо із цим майном; місце фактичного здійснення робіт (послуг), якщо вони пов'язані з рухомим майном; місце фактичного здійснення послуг, якщо вони виявляються в сфері культури, мистецтва, утворення, фізичної культури або спорту або в іншій аналогічній сфері діяльності; місце економічної діяльності покупця послуг, якщо покупець цих послуг має місце знаходження в одній державі, а продавець в іншому, місце здійснення економічної діяльності підприємства або фізичної особи, що виконує ці роботи, якщо це не суперечить хоча б одному з пунктів даного закону.

Підрозділ 2.3 *«Правове регулювання ставки податку на додану вартість»*. Зазначається, що ставка є необхідним і основним елементом податку на додану вартість, під нею слід розуміти законодавчо встановлений розмір податку на одиницю оподаткування. Приналежність податкової ставки до елементів податку в теорії не викликає сумнівів. Більше того, як ми вже відзначали, податкова ставка відноситься до обов'язкових елементів, без яких юридична конструкція податку не визначена.

Основне призначення цього елемента – нормування податкового обов'язку, а точніше – визначення розміру податку, тобто суми коштів, що підлягають сплаті в бюджет. Скоріше як виключення варто розглядати можливість використання податкових ставок в інших цілях, наприклад, як міру відповідальності.

В чинному податковому законодавстві України, а саме статті 6 Закону України "Про податок на додану вартість" закріплюється ставка в 20 відсотків, що передбачає й ставку в 16,67 відсотків. Перша з них є основною й поширюється на обороти, які обчислюються за цінами без обчислення податку на додану вартість. У випадку якщо використовуються ціни й тарифи, які містять у собі цей податок, застосовується інша ставка, а саме – 16,67 відсотків. Необхідно звернути увагу, що ставка на рівні 20 – 28 відсотків має негативні дії на високотехнологічні підприємства, а також стимулює інфляційні процеси в цілому. Це обумовлено тим, що податок на додану вартість є податком на кінцевого споживача й при його великій ставці відбувається ріст цін і, таким чином, купівельна спроможність населення знижується.

Третій розділ **«Правове регулювання додаткових елементів механізму податку на додану вартість»** він присвячений аналізу таких елементів правового механізму податку на додану вартість як пільги, база оподаткування, податковий період, методи розрахунку цього податку та інші.

В підрозділі 3.1. *«Пільги по податку на додану вартість»* обґрунтовується доцільність виділення в окремий підрозділ аналізу звільнень по цьому податку. Така увага податковим пільгам по податку на додану вартість обумовлена наступним. По-перше, в деяких дослідженнях важливість податкових пільг аргументується тим, що їх відносять до кола основних елементів правового механізму податку і включають до цього типу елементів поряд з платником, об'єктом та ставкою. По-друге, значущість податкових пільг саме в правовому механізмі податку на додану вартість визначається спрямованістю цього податку, тим, що це, фактично, єдиний податок, який надходить до Державного бюджету України. Тобто ні в якому іншому податку, виходячи із реалізації фіскальної функції податку (забезпечення бюджетної насиченості), так чітко та безпосередньо не реалізується державний інтерес. Тому надання пільги по податку на додану вартість дійсно має державне значення та

безпосередньо впливає на насичення доходної частини Державного бюджету. По-третє, застосування пільг по податку на додану вартість безпосередньо пов'язане і з поверненням певних коштів із Державного бюджету платникам (шляхом бюджетного відшкодування). Безумовно, бюджетне відшкодування не є різновидом податкової пільги, але необґрунтоване використання звільнень по податку на додану вартість, необ'єктивне надання пільг призведе до того, що коштів для бюджетного відшкодування буде замало і при його реалізації будуть вимушені залучати кошти із фінансування необхідних видатків.

У підрозділі 3.2. *«Правове регулювання інших додаткових елементів механізму податку на додану вартість»* аналізуються такі додаткові елементи механізму податку на додану вартість як: база оподаткування, податковий період, методи розрахунку цього податку та інші. Зокрема, зазначається, що податкова база, яка приймається при нарахуванні податку на додану вартість має особливості залежно від сфери і виду діяльності господарюючого суб'єкта. Розглянемо можливі варіанти визначення бази оподаткування. База оподаткування товарів з продажу товарів (робіт, послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактною) вартості, розрахованої за вільними або регульованими цінами (тарифами). У базу для розрахунку податку на додану вартість включається акцизний збір. Сьогодні поширення в практиці роботи суб'єктів господарювання набули бартерні операції і натуральні виплати в рахунок оплати праці фізичним особам. У цих випадках база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни вказаних операцій, але не нижче за звичайну ціну.

Важливим моментом при визначенні елементного складу податку на додану вартість, є також визначення податкового періоду, у якому повинні бути враховані всі особливості справляння податку, виходячи із певного терміну часу. Цей елемент, служить формалізацією податкових обов'язків, оскільки визначає їх у часі. Виникнення об'єктів, з якими пов'язується сплата податків, як відомо, звичайно являє собою безперервний процес, що складається з низки дій платника податків, що породжують численні юридичні факти певного роду. Оподаткування ж вимагає періодичної оцінки отриманих платником податків результатів, що у свою чергу

обумовлює визначення якихось відправних моментів для позначеного процесу. У чинність тих або інших причин (наприклад, у результаті банкрутства, ліквідації юридичної особи, або смерті фізичної особи) цей процес може припинитися. Однак ці або які-небудь інші об'єктивні обставини, якими може визначатися припинення платником податків своєї діяльності, здебільшого непередбачені й не утворюють системи. Оцінка ж результатів діяльності платника податків з метою оподаткування вимагає встановлення точних часових орієнтирів. Податковий період саме й позначає відповідні часові рамки, включаючи, в першу чергу, періоди виникнення об'єкта податку й визначення податкової бази. У самому загальному виді можна сказати, що цей елемент податку фактично узгоджує процес оподаткування з певними періодами часу.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні здійснено узагальнення і нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні складових правового механізму податку на додану вартість, класифікації та характеристиці основних та додаткових елементів цього механізму; сформуванні теоретичних і практичних висновків, спрямованих на вдосконалення чинного податкового законодавства, що регулює справляння податку на додану вартість. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків і пропозицій. Не претендуючи на остаточне вирішення окреслених у дисертаційному дослідженні проблем, пропонуються власні погляди на найбільш складні теоретичні питання фінансового та податкового права. У ході дослідження сформульовано наступні основні висновки:

1. Поняття «податок» може розглядатися з двох самостійних позицій - у вузькому й широкому змісті слова. У вузькому змісті, податок являє собою обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж, що стягується з організацій і фізичних осіб у формі відчуження приналежних їм на праві власності, господарського ведення або оперативного управління коштів, з метою фінансового забезпечення діяльності держави й (або) муніципальних утворень. У широкому сенсі податок - це складна система відносин, що включає в себе ряд складових. Дана система відносин містить у

собі, насамперед, відносини по встановленню, введенню й стягненню (обчисленню й сплаті) податків як обов'язкових платежів у бюджет держави .

2. Податок є комплексним економіко-правовим і суспільним явищем і містить у собі сукупність певних взаємодіючих складових, які йменуються як елементи (структура) податку, елементи податкового зобов'язання. Кожний елемент податку має самостійне юридичне значення, що, так чи інакше, знайшло своє відбиття в законодавстві або теорії оподаткування. Разом з тим у цей час позначилося два основних підходи у визначенні податку. При цьому перший виходить із визначення податку, як якоїсь процедури (концепція – податок як процедура), а другий – матеріального об'єкта (концепція – податок як матеріальний об'єкт).

3. Розуміння податку, як правової форми покладання обов'язку по участі фізичних осіб і організацій у формуванні бюджету, на наш погляд, у найкращому ступені відображає його сутність. Адже встановлення податку в кожному разі первинно стосується його стягнення або сплати й подібне трактування повною мірою сполучається з усіма його юридичними ознаками.

4. Не без підстав окремі дослідники утримуються від категоричного судження щодо того, які податки прямі або непрямі виникли раніше, тому що окремі елементи акцизного оподаткування все-таки були присутні на самих ранніх етапах суспільного розвитку. Певна неясність у питаннях про виникнення й розвиток прямого й непрямого оподаткування, а також про їхнє співвідношення є слідством невизначеності, що зберігається, у справі встановлення сутнісних ознак прямих і непрямих податків, що дозволяють провести чітке їхнє розмежування.

5. Спосіб справляння, як підстава розмежування прямих і непрямих податків не можна розглядати у відриві від суб'єкта оподаткування. Прямі податки справляються в процесі придбання матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта оподаткування й сплачуються виробником або власником, тоді як непрямі податки справляються в процесі витрати матеріальних благ. Вони визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни товару.

6. При непрямому оподаткуванні формальним платником виступає продавець товару (робіт, послуг), що є як би посередником між державною казною й

споживачем товару (робіт, послуг). Реальним же платником податку є споживач. Саме критерій співвідношення юридичного й фактичного платника є одним з основних при розмежуванні податків на прямі й непрямі.

7. Непрямі податки фактично не фіксуються платником і створюється зовнішнє враження, що податків або немає взагалі, або вони зовсім незначні. Більше того, стягнення непрямих податків практично виключає навіть видимість зв'язків між цілями й розмірами зібраних від оподаткування коштів і характером, спрямованістю, доцільністю їхнього використання й витрати. У той же час, при прямому оподатковуванні, використанні зборів податкового характеру, створюється реальна можливість чітко простежити зв'язок між зібраними за рахунок цих платежів коштами й профінансованими завданнями й цілями.

8. Природа непрямих податків передбачає чітке розмежування формального й реального платника, осіб, які вносять кошти до бюджету, та осіб, які надають ці кошти. Повною мірою це відноситься до податку на додану вартість. Платники податків в цьому випадку визначаються як особи, на яких покладається обов'язок перераховувати до бюджету суми податку на додану вартість, які утримані в ціні реалізації.

9. Визначення платника саме будується шляхом розмежування формального та реального учасника таких відносин. Податок на додану вартість, сплачений у ціні придбання реальним споживачем товарів (робіт, послуг), перераховується до бюджету формальним платником. Виходячи з цього, платником податку на додану вартість є особа, яка зобов'язана здійснювати утримання й внесення в бюджет цього податку.

10. Певна подвійність характерна і для визначення об'єкта оподаткування. Як правова категорія об'єкт оподаткування являє собою родове визначення об'єкта (доходи або їх частина; майно; вартість тощо), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок. У більш вузькому значенні (яке в основному закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб; майно юридичних осіб тощо), які й закріплюються спеціальними податковими

законодавчими актами.

11. Значущість податкових пільг саме в правовому механізмі податку на додану вартість визначається спрямованістю цього податку, тим, що це, фактично, єдиний податок, який надходить до Державного бюджету України. Тобто ні в якому іншому податку, виходячи із реалізації фіскальної функції податку (забезпечення бюджетної насиченості), так чітко та безпосередньо не реалізується державний інтерес. Тому надання пільги по податку на додану вартість дійсно має державне значення та безпосередньо впливає на насичення доходної частини Державного бюджету.

12. Застосування бюджетного відшкодування пов'язано з моментом дати визначення податкового обов'язку з податку на додану вартість. Справа в тому, що законодавець повинен більш чітко висвітлити в законодавчому акті наступне положення. Дата виникнення податкового обов'язку пов'язана із висвітленням дати сплати податку. Але остання автоматично призводить до необхідності чіткої кореспонденції з датою виникнення права на бюджетне відшкодування. Тобто, момент сплати податку на додану вартість поєднує як фактичне виконання податкового обов'язку платника щодо сплати податку на додану вартість, так і факт виконання права платника на бюджетне відшкодування і відповідно, обов'язку держави щодо податкового кредиту.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Гусєва В. О. Податок на додану вартість як складова інституту непрямого оподаткування / В. О. Гусєва // Проблеми законності. – 2007. – № 92. – С. 109-114.

2. Гусєва В. О. Правове регулювання платника податку на додану вартість / В. О. Гусєва // Університетські наукові записки. Часопис Хмельницького університету управління та права. – 2007. – № 4 (24). – С. 319-323.

3. Гусєва В. О. Особливості правового регулювання непрямих податків / В. О. Гусєва // Форум права. – 2008. – № 2. – С. 86-89 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-2/08gvornp.pdf>

4. Гусєва В.О. Законодавче регулювання основних елементів податку на додану

вартість / В.О. Гусєва // Матеріали XIII регіональної науково-практичної конференції „Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні” (8-9 лютого 2007 р.). – С. 215-216.

5. Гусєва В.О. Правовий статус платника податку на додану вартість / В.О. Гусєва // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: Тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції, 23-24 листопада 2007 року / Науково-дослідний інститут фінансового права. – К.: ПП «Укртехпрінт», 2007. – С. 179-182.

6. Гусєва В.О. Інститут непрямих податків в системі оподаткування України / В.О. Гусєва // Правова держава: сьогодення і перспективи. Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених (29 березня 2008 року, м. Суми). – Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми: Видавництво «Слобожанщина», 2008. – С. 181-183.

АНОТАЦІЯ

Гусєва В.О. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні. -
Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2010.

Дисертаційна робота присвячена аналізу й визначенню правової природи податку на додану вартість, розкриваються основні та додаткові елементи правового механізму цього обов'язкового платежу. У роботі зауважується, що податок на додану вартість відноситься до групи непрямих податків. У дисертаційному дослідженні розглядаються основні (обов'язкові) елементи податку, які обов'язково повинні бути визначені в законодавчому акті при встановленні податкового зобов'язання по податку на додану вартість. На відміну від основних, додаткові елементи правового механізму податку на додану вартість не мають самостійного конструктивного значення, але виконують обов'язкову допоміжну роль при встановленні та регулюванні податків.

У зв'язку з цим в роботі аналізуються такі додаткові елементи правового механізму податку на додану вартість як: пільги, база оподаткування, податковий період, методи розрахунку цього податку та інші. Обґрунтовується доцільність виділення в окремий підрозділ аналізу звільнень по цьому податку. У дисертації обґрунтовується низка нових у теоретичному плані й важливих для практики понять і положень. На захист виносяться зроблені дисертантом узагальнення, оцінки й висновки, нові підходи до вирішення питань поставленої проблеми.

Ключові слова: податкові правовідносини, оподаткування, податок, податок на додану вартість, елементи правового механізму податку на додану вартість.

АННОТАЦІЯ

Гусева В.А. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Украине. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук за специальностью 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого. – Харьков, 2010.

Диссертационная работа посвящена анализу и определению правовой природы налога на добавленную стоимость, раскрываются основные и дополнительные элементы правового механизма этого обязательного платежа. В работе замечается, что налог на добавленную стоимость относится к группы косвенных налогов. Для них характерная в основном фискальная функция. Их появление обычно связано с ростом потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Исторически первой формой косвенных налогов выступали акцизы, которые взимались из отдельных видов товаров. В отличии от них налог на добавленную стоимость представляет собой универсальный акциз, потому что налогообложению им подлежат все товары.

В диссертационном исследовании рассматриваются основные (обязанности) элементы налога, которые обязательно должны быть определены в законодательном акте при установлении налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость. В отличие от основных, приложению не имеют самостоятельного

конструктивного значения, но выполняют обязательную вспомогательную роль при установлении и регулировании налогов. Но безусловно надо учитывать, что без четкого определения дополнительных элементов невозможно реализовать предписания норм, которые закрепляют основные элементы правового механизма.

В связи с этим в работе анализируются такие дополнительные элементы правового механизма налога на добавленную стоимость как: льготы, база налогообложения, налоговый период, методы расчетов этого налога и прочие. Обосновывается целесообразность выделения в отдельный подраздел анализа освобождений по этому налогу. Такое внимание налоговым льготам по налогу на добавленную стоимость обусловлено следующим. Во-первых, в некоторых исследованиях важность налоговых льгот аргументируется тем, что их относят к кругу основных элементов правового механизма налога и включают до этого типа элементов рядом с плательщиком, объектом и ставкой. Во-вторых, значимость налоговых льгот именно в правовом механизме налога на добавленную стоимость определяется направленностью этого налога, тем, что это, фактически, единый налог, который поступает в Государственный бюджет Украины. В диссертации обосновывается ряд новых в теоретическом плане и важных для практики понятий и положений. На защиту выносятся сделанные диссертантом обобщения, оценки и выводы, новые подходы к решению вопросов поставленной проблемы.

Ключевые слова: налоговое правоотношение, налогообложение, налог, налог на добавленную стоимость, элементы правового механизма налога на добавленную стоимость.

SUMMARY

Guseva V.A. There is the legal adjusting of tax value-added in Ukraine. – the Manuscript.

Dissertation on the receipt of scientific degree of candidate of legal sciences after speciality 12.00.07 – administrative law and process; financial right; informative right. it is the National legal academy of Ukraine of the name of Yaroslav Wise. – Kharkiv, 2010.

Dissertation work is sanctified to the analysis and determination of legal nature of tax

value-added, the basic and additional elements of legal mechanism of this obligatory payment open up. It is in-process noticed that a tax value-added behaves to the group of indirect taxes. The basic (to the duty) elements of tax, which necessarily must be certain in a legislative act at establishment of tax obligation under a tax value-added, are examined in dissertation research. Unlike basic, the additional elements of legal mechanism of tax value-added do not have an independent structural value, but carry out an obligatory auxiliary role at establishment and adjusting of taxes.

In this connection such additional elements of legal mechanism of tax are in-process analysed value-added as: privileges, base of taxation, tax period, methods of calculation of this tax et al. Expediency of selection is grounded in separate subdivision of analysis of liberations on this tax. In dissertation the row of new is grounded in a theoretical plan and important for practice concepts and positions. On defence the generalizations, estimations and conclusions, new going, done by a candidate for a degree dart out near the decision of questions of the put problem.

Keywords: tax relation, the taxation, tax, tax value-added, elements of legal mechanism of tax value-added.

Відповідальний за випуск:
кандидат юридичних наук, доцент Лукашев О.А.

Підписано до друку 30.11.2010 р. Формат 60х90/16

Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.

Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. арк. 0,9.

Тираж 100 прим. Зам. №4153

Друкарня Національної юридичної академії України
імені Ярослава Мудрого
61024, Харків, вул. Пушкінська, 77