



УДК 347.73:336.22: 336.24 (477)

## ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК ЭЛЕМЕНТ ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

**Наталья АТАМАНЧУК,**  
кандидат юридических наук, доцент,  
доцент кафедры финансового права  
Университета Государственной фискальной службы Украины

### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены исторические аспекты становления и реформирования объекта налогообложения налога на добавленную стоимость в Украине. Проанализирован зарубежный опыт, в том числе и опыт стран-членов Европейского Союза, в части объекта как элемента правового механизма налога на добавленную стоимость. Освещены основные проблемы и недостатки налоговой системы Украины при применении объекта налогообложения налога на добавленную стоимость, а также предложено реформирование действующего налогового законодательства на пути гармонизации законодательства нашего государства с правом Европейского Союза.

**Ключевые слова:** косвенное налогообложение, налог на добавленную стоимость, объект налогообложения, Налоговый кодекс Украины, зарубежный опыт, Европейский Союз.

### THE OBJECT OF TAXATION AS ELEMENT OF LEGAL MECHANISM OF TAX VALUE-ADDED IN UKRAINE.

**Natalia ATAMANCHUK,**  
PhD in Law, Associate Professor, Associate Professor at the Department of Financial Law of University  
of the State Fiscal Service of Ukraine

### SUMMARY

In the article the historical aspects of becoming and reformation of object of taxation of tax are considered value-added in Ukraine. Foreign experience, including experience of countries-members of European Union, is analysed in part of object as an element of legal mechanism of tax value-added. Basic problems and lacks of the tax system of Ukraine are reflected during application of object of taxation of tax value-added, and also reformation of current tax legislation is offered on the way of harmonization of legislation of our state with a right for European Union.

**Key words:** indirect taxation, value-added tax, object of taxation, Internal revenue code of Ukraine, foreign experience, European.

**Постановка проблемы.** Объект налогообложения налога относится к обязательным элементам, характеризующим налоговый механизм, без которого невозможно представить сам налог. Основными признаками объекта налогообложения являются следующие: материальный характер, что обуславливает наличие у него определенных признаков (количественных, стоимостных, физических или других), которые позволяют идентифицировать и выделить для целей налогообложения определенные объекты из числа других; внешнее выражение, которое представлено в денежной или натуральной форме; законодательная форма закрепления; связь с налогоплательщиком (принадлежность такого объекта на праве собственности) или с его хозяйственной деятельностью [1, с. 13]. Само же понятие объекта налогообложения, по мнению Н.П. Кучерявенко, предусматривает

два подхода: правовой (расширенный) и законодательный (более узкий). Как правовая категория, отмечает ученый, объект налогообложения представляет собой родовое определение объекта (доходы или их часть; имущество; стоимость), с которым связано возникновение обязанности налогоплательщика уплатить налог. В более узком смысле (которое в основном закрепляется в законодательных актах) объекты налогообложения можно определить как видовые формы родового понятия объекта налогообложения (доходы физических лиц; имущество юридических лиц и т. п.), они закрепляются специальными налоговыми законодательными актами [2, с. 181].

Налоговый кодекс Украины (далее – НКУ) объектом налогообложения налога признает «имущество, товары, доход (прибыль) или его часть, обороты по реализации товаров (работ, услуг), операции по поставке товаров

(работ, услуг) и другие объекты, определенные налоговым законодательством, с наличием которых налоговое законодательство связывает возникновение у плательщика налогового долга» [3, ст. 22].

Несмотря на постоянное совершенствование механизмов администрирования налога на добавленную стоимость (далее – НДС), который является одним из бюджетообразующих налогов, Украина остается государством, в котором поступления в государственный бюджет не соответствуют ее финансовым потребностям.

**Актуальность темы исследования.** Именно поэтому исследования объекта налогообложения как основного элемента правового механизма НДС является крайне важным на пути совершенствования администрирования данного налога.

**Состояние исследования.** Среди отечественных ученых вопросу объекта



налогообложения НДС посвящены труды А.В. Артюх, Д.В. Веремчук, Д.А. Гетманцева, М.А. Гончар, Н.П. Кучерявенко, И.В. Кушнир, С.В. Мельник, Н.В. Филипповой, А.И. Оксенюк и многих других.

**Целью и задачей статьи** является исследование объекта налогообложения НДС, зарубежного опыта объекта налогообложения НДС, а также определение проблемных аспектов и направлений совершенствования законодательства в этой сфере.

**Изложение основного материала.** Осуществляя анализ правового механизма НДС с момента введения до сегодняшнего дня, необходимо отметить, что такой элемент налога как объект налогообложения подвергался неоднократным изменениям и постоянным реформированиям.

Например, в Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 20.12.1992 № 2007 XII [4] объектами налогообложения были обороты по реализации на территории Украины товаров (кроме импортных), в том числе производственно-технического назначения, выполненных работ и предоставляемых услуг. В Декрете Кабинета Министров Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 26.12.1992 [5] объектом налогообложения были обороты по реализации товаров (работ, услуг), кроме их реализации за иностранную валюту. При этом импортные товары уже были включены в перечень объектов налогообложения. Законом Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.2007 № 168/97-ВР [6] изменен вышеуказанный Декрет, установлены объектом налогообложения НДС операции плательщиков налога по поставке товаров и услуг, место поставки которых находится на таможенной территории Украины; ввоз товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме импорта или реимпорта согласно положениям Таможенного кодекса Украины; поставка (вывоз, пересылка) товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме экспорта или реэкспорта в соответствии с положениями Таможенного кодекса Украины за средства или другие виды компенсаций (вознаграждения).

Как справедливо отмечает Н.П. Кучерявенко [2, с. 370], НДС не только

заменял налог с оборота, но и стал определенным видом налога, связанного именно с оборотом. В этой связи сложилось несколько разновидностей элементов, используемых законодателем как объект налогообложения. Академик отмечает, что НДС представляет собой многообъектный налог, обращая внимание на то, законодатель в этом случае выделяет не один родовой объект налогообложения, а несколько разновидностей его.

Как отмечают ученые [7, с. 87], подход к многообъектности НДС законодатель сохранил и в НКУ в рамках ст. 185 НКУ, при этом, как и в предыдущем законодательстве, ст. 185 НКУ не содержит родового понятия объекта налогообложения, а лишь определяет виды операций.

В частности, п. 185.1 ст. 185 НКУ предусматривает, что объектом налогообложения являются следующие операции плательщиков налога по: а) поставке товаров, место поставки которых находится на таможенной территории Украины, согласно ст. 186 настоящего Кодекса, в том числе операции по безвозмездной передаче и передаче права собственности на объекты залога заемщику (кредитору), на товары, передаваемые на условиях товарного кредита, а также по передаче объекта финансового лизинга в пользование лизингополучателю/арендатору; б) поставке услуг, место поставки которых находится на таможенной территории Украины; в) ввозу товаров на таможенную территорию Украины; г) вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины; е) предоставлении услуг по международным перевозкам пассажиров и багажа и грузов железнодорожным, автомобильным, морским, речным и авиационным транспортом [3].

Кроме того, законодательством определено, что в целях налогообложения этим налогом к операциям по ввозу товаров на таможенную территорию Украины и вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины приравнивается помещение товаров в любой таможенный режим, определенный Таможенным кодексом Украины.

Подпункт 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 НКУ определяет поставки товаров как любую передачу права на распоряжение товарами как собственник, в том

числе продажа, обмен или дарение такого товара, а также поставки товаров по решению суда. При этом, с целью применения термина «поставка товаров», электрическая и тепловая энергия, газ, пар, вода, воздух, охлажденный или кондиционированный, считаются товаром [3].

Подпункт 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 НКУ определяет предоставление услуг как любую операцию, которая не является поставкой товаров, или другая операция по передаче права на объекты интеллектуальной собственности и другие нематериальные активы или предоставлению иных имущественных прав в отношении таких объектов права интеллектуальной собственности, а также предоставлению услуг, потребляемых в процессе совершения определенного действия или осуществления определенной деятельности [3].

Как считает С.М. Греца [8, с. 74], законодатель совершенно верно определил объектом налогообложения именно определенные операции налогоплательщика, а не стоимостной величины – добавленную стоимость продукции, объясняя позицию тем, что, во-первых, стоимостная величина измерения характерна для базы, а не для объекта налогообложения; во-вторых, при установке объектом налогообложения добавленной стоимости значительно усложнился бы процесс администрирования налога, поскольку при определении ее величины необходимо было бы учитывать составляющие добавленной стоимости – потребленных на этом этапе производства или продаж сырья и материалов, заработной платы, амортизации и т. п., что, по сравнению с действующим порядком, довольно обременительно; в-третьих, такая конструкция объекта налогообложения не давала бы возможности налоговым органам осуществлять текущий контроль за правильностью определения налоговых обязательств или сумм отрицательного значения налогоплательщика, который сейчас осуществляется с помощью администрирования единого реестра налоговых накладных, в котором невозможно было бы проверить правильность определения только добавленной стоимости, тогда как общий оборот и определенную с него сумму налоговых обязательств определить не сложно.



Определение ст. 185 НКУ в качестве объекта налогообложения именно операций по поставке, а не отдельно товаров, работ или услуг корреспондируется ст. 22 НКУ, что устанавливает общий перечень объектов налогообложения, с которыми налоговое законодательство связывает возникновение плательщика налогового долга. Статья 185 НКУ не приводит исчерпывающего перечня операций, являющихся объектами налогообложения налогом, а только устанавливает общие категории таких операций, а поэтому для выяснения подлежит конкретная хозяйственная операция плательщика налога при объекте налогообложения, необходимо установить, соответствует ли она обязательным признакам, содержащимся в НКУ, и проверить, не входит ли в исчерпывающий перечень операций, не являющихся объектом налогообложения или освобожденных от налогообложения [7, с. 88].

Перечень операций, не являющихся объектом налогообложения НДС, приводится в п. 196.1 ст. 196 НКУ. Кроме того, ст. 197 НКУ предусматривается ряд операций, освобожденных от налогообложения. Считаем, что законодательное разграничение перечня операций, не являющихся объектами налогообложения НДС, и перечня операций, освобожденных от налогообложения НДС, достаточно затрудняет понимание плательщиками самого механизма администрирования данного налога. Обобщение указанных перечней операций и соответствующая их систематизация способствовали бы более легкому пониманию, поэтому и эффективному применению правовых норм по данному налогу. Кроме того, в обоих случаях освобождение от налогообложения НДС реализуется через закрепление перечня операций, которые не облагаются налогом, поскольку операции собственно и составляют объект налогообложения, имеет место, прежде всего, определение операций, которые не являются объектом налогообложения. Логическим считаем обобщение и систематизацию вышеупомянутых операций и определение его именно перечнем операций, освобожденных от налогообложения.

Например, в ст. ст. 3 ст. 4 Директивы Совета ЕС 2006/112/ЕС о совместной

системе налога на добавленную стоимость от 28.11.2006 (далее – Директива Совета ЕС 2006/112/ЕС) [9] указаны операции, не подлежащие налогообложению НДС, а именно: приобретение товаров в Сообществе, поставка которых в пределах территории государства-члена и приобретение подлежат освобождению от налогообложения; приобретение в Сообществе бывших в употреблении товаров, произведений искусства, предметов коллекционирования и антиквариата, если продавец является плательщиком налога перепродавцов, что действует как таковой, а НДС был снят с товаров в том государстве-члене, в котором начались их отгрузки или перевозки, согласно маржинальной схеме; приобретение в Сообществе бывших в употреблении транспортных средств, если продавец является плательщиком налога перепродавцов, что действует как таковой, а НДС был снят с транспортных средств в этом государстве-члене, в котором начались их отгрузки или перевозки, согласно переходным положениям для бывших в употреблении транспортных средств; приобретение в Сообществе бывших в употреблении товаров, произведений искусства, предметов коллекционирования и антиквариата, если продавец является организатором продажи с публичных торгов, действующий как таковой, а НДС был снят с товаров в том государстве-члене, в котором начались их отгрузки или перевозки, согласно специальным положениям для продажи с публичных торгов.

Согласно Директиве Совета ЕС 2006/112/ЕС, сейчас во всех странах ЕС действует общее правило по НДС, по которому объектом налогообложения являются: а) поставка товаров за вознаграждение в пределах территории государства-члена плательщиком налога, что действует как таковой; б) приобретение внутри Сообщества товаров за вознаграждение в пределах территории государства-члена плательщиком налога, что действует как таковой, или юридическим лицом, не являющимся налогоплательщиком, если продавец является плательщиком налога, что действует как таковой и не имеет права на освобождение как малое предприятие, в соответствии с положениями ст. ст. 282 в ст. ст. 3 ст. 4 292, и не под-

падает под действие ст. ст. 33 или 36; в случае новых транспортных средств, плательщиком налога или юридическим лицом, не являющимся налогоплательщиком, другие приобретения которых не облагаются НДС согласно ч. 1 ст. 3, или любым другим лицом, не являющимся плательщиком налога; в случае подакцизной продукции, если акцизный сбор при приобретении в Сообществе взимается согласно Директиве 92/12/ЕЭС, в пределах территории государства-члена, плательщиком налога или юридическим лицом, не являющимся налогоплательщиком, другие приобретения которых не облагаются НДС согласно ч. 1 ст. 3; с) поставка услуг за вознаграждение в пределах территории государства-члена плательщиком налога, что действует как таковой; d) импорт товаров [9].

Разделяем мнение ученых, что использование НКУ достаточно широких понятий в рамках ст. 186 НКУ приводит к значительным трудностям правоприменительной практики, особенно когда специальное налоговое законодательство никоим образом не раскрывает понятие соответствующего вида услуг [7, с. 99].

Необходимо также отметить, что, в соответствии со ст. 201 НКУ [3], на налогоплательщика возложена обязанность составлять налоговую накладную в электронной форме с соблюдением условия относительно регистрации в порядке, определенном законодательством, квалифицированной электронной подписи уполномоченного плательщиком лица, и регистрировать ее в Едином реестре налоговых накладных в установленные сроки. При этом форма и порядок заполнения налоговой накладной утверждены Приказом Министерства финансов Украины «Об утверждении формы налоговой накладной и Порядка заполнения налоговой накладной» от 31.12.2015 № 1307 [10]. Пунктом 8 указанного Порядка предусмотрены особенности заполнения соответствующих пометок в накладной, а именно: «... 08 – составлена на поставку для операций, не являющихся объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость; 09 – составлена на поставку для операций, освобожденных от налогообложения налогом на добавленную стоимость ...».



НКУ определено, что налоговая накладная, составленная и зарегистрированная в Едином реестре налоговых накладных налогоплательщиком, осуществляющим операции по поставке товаров/услуг, является для покупателя таких товаров/услуг основанием для начисления сумм налога, относящихся к налоговому кредиту [3, ст. 201].

Однако необходимо отметить, что в случае осуществления операций, освобожденных от налогообложения, и в случае осуществления операций, не являющихся объектом налогообложения НДС, получатель товаров (услуг) не платит поставщику НДС в составе цены товара (услуг), соответственно, у него не возникает налогового кредита, основанием для начисления которого служит налоговая накладная.

В этом контексте вполне справедливым является мнение Р.П. Блажко [11, с. 120], что в случае осуществления операций, освобожденных от налогообложения НДС, налоговая накладная не выполняет своей основной функции – подтверждение возникновения оснований начисления налогового кредита, следовательно, требование ее составления является неоправданной и приводит к необоснованному увеличению документооборота налогоплательщиков, осуществляющих операции, освобожденные от налогообложения НДС, по сравнению с налогоплательщиками, осуществляющими операции, которые не являются объектом НДС.

**Выводы.** Объект налогообложения относится к обязательному элементу правового механизма налога на добавленную стоимость в Украине. В частности, п. 185.1 ст. 185 НКУ предусматривает, что объектом налогообложения НДС являются следующие операции плательщиков налога по: а) поставке товаров, место поставки которых находится на таможенной территории Украины, согласно ст. 186 настоящего Кодекса, в том числе операции по безвозмездной передаче и передаче права собственности на объекты залога заемщику (кредитору), на товары, передаваемые на условиях товарного кредита, а также по передаче объекта финансового лизинга в пользование лизингополучателю/арендатору; б) поставке услуг, место поставки которых находится на таможенной территории Украины; в) ввозу товаров на таможенную тер-

риторию Украины; г) вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины; е) предоставлении услуг по международным перевозкам пассажиров и багажа и грузов железнодорожным, автомобильным, морским, речным и авиационным транспортом.

Также необходимо отметить, что в п. 196.1 ст. 196 НКУ приводится перечень операций, не являющихся объектом налогообложения НДС. Считаем, что законодательное разграничение перечня операций, не являющихся объектами налогообложения НДС, и перечня операций, освобожденных от налогообложения НДС, достаточно затрудняет понимание плательщиками самого механизма администрирования данного налога. Обобщение указанных перечней операций и соответствующая их систематизация способствовали бы более легкому пониманию, поэтому и эффективному применению правовых норм по данному налогу. Кроме того, в обоих случаях освобождение от налогообложения НДС реализуется через закрепление перечня операций, которые не облагаются налогом, поскольку операции собственно и составляют объект налогообложения, имеет место, прежде всего, определение операций, которые не являются объектом налогообложения. Логическим считаем обобщение и систематизация вышеупомянутых операций и определение его именно перечнем операций, освобожденных от налогообложения.

#### Список использованной литературы:

1. Дубоносова А.С. Правове регулювання об'єкта оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2009. 20 с.
2. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. Київ: Правова єдність, 2008. 701 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4633> (дата звернення: 14.05.2019).
4. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20.12.1992 № 2007-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2007-12> (дата звернення: 14.05.2019).

5. Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92> (дата звернення: 14.05.2019).

6. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.2007 № 168/97-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр> (дата звернення: 14.05.2019).

7. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Бойко Н.В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2013. 329 с.

8. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні: монографія / С.М. Греца, Ю.М. Бисага, В.І. Ярема та інші. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.

9. Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 № 994\_928. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928#o488](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#o488) (дата звернення: 10.06.2019).

10. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>. (дата звернення: 10.05.2019).

11. Блажко Р.П. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість. *Часопис Київського університету права*. 2009. № 2. С. 116–122.

#### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Атаманчук Наталия Ивановна** – кандидат юридически наук, доцент, доцент кафедры финансового права Университета Государственной фискальной службы Украины

#### INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

**Atamanchuk Nataliya Ivanovna** – PhD in Law, Associate Professor, Associate Professor at the Department of Financial Law of University of the State Fiscal Service of Ukraine

*noicom@ukr.net*