

УДК 347.73

ПІДСТАВИ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

Перепелиця М.О., д. ю. н., доцент

кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

У статті головним завданням є визначення підстав об'єкта оподаткування, внаслідок чого робиться висновок, що до таких належать дохід або прибуток, від розмірів яких залежить факт отримання особою достатку або багатства.

Ключові слова: об'єкт оподаткування, прибуток, дохід, економічний фактор, достаток, багатство, капітал, фізична особа – платник, юридична особа – платник.

В статье главной задачей является определение оснований объекта налогообложения, вследствие чего делается вывод, что к таким относятся доход или прибыль, от размеров которых зависит факт получения лицом достатка или богатства.

Ключевые слова: объект налогообложения, прибыль, доход, экономический фактор, достаток, богатство, капитал, физическое лицо – плательщик, юридическое лицо – плательщик.

Perepelitsa M.A. FOUNDATION OF DEFINITION OBJECT OF TAXATION

The article's main objective is to determine the reason the object of taxation, thus concludes that these include the income or profit, which depends on the size of the fact of the person of wealth or riches.

Key words: object of taxation, profit, income, economic factor, prosperity, wealth, capital, physical face – payer, legal face – payer.

Постановка проблеми. Податки, в яких би формах вони не сплачувались, є необхідним та невід'ємним атрибутом держави. Як у минулому, так і в сучасному світі фінансова система відповідного суспільства включала в себе обов'язкові платежі, що сплачувалися на користь держави або країни. Світова наука податкового права накопичила багатий матеріал щодо історії виникнення та існування податкових систем різних суспільств та донесла до нас факти стосовно видів, форм податків, особливостей їх сплати. Але наука податкового права донесла до нас не тільки перелік видів податків, що сплачувалися в тій чи іншій державі протягом відповідного часу, – вона виокремила та узагальнила і відповідні принципи та правила оподаткування, критерії та положення. Отже, можна зазначити, що людство не просто сплачувало податки, а завжди шукало найбільш справедливих та оптимальних шляхів їх визначення, обґрунтування їх існування, аналізувало результати та ефект від їх сплати. Ці знання розвивалися поступово та за останні три століття (починаючи з XVIII ст.) оформились у науці в принципи податкових систем, принципи оподаткування, принципи податкового законодавства тощо.

Принципи оподаткування знайшли своє відображення у законодавствах багатьох держав світу, і тому, здавалось би, прийшов той час, про який мріяло людство, – справедливе оподаткування та досягнення ефективних результатів від сплати податків, що повинно виразитися в покращенні життя у всіх сферах. Але ми спостерігаємо зовсім зворотний результат. Податковий тягар збільшується (і кількість податків не завжди впливає на це), законодавство ускладнюється (замість того, щоб спростуватися), прогресують порушення податкового закону, а саме головне те, що сплата податків не виконує ті цілі та завдання, заради яких вони були встановлені та

закріплені у вищих державних законах (Конституції). Адже якщо платник сплачує державі все більше і більше податків, за логікою далі повинно наступати й полегшення життя, тому що податки сплачуються на користь усього суспільства. Але цього ефекту не настає, а навпаки, податки у багатьох країнах витрачаються не в інтересах суспільства, а з очевидною шкодою для нього. Тому можна стверджувати, що людство й досі не визначилося з головними підставами (правилами) оподаткування, не навчилося розрізняти, які з речей, що його оточують, можуть бути об'єктами оподаткування, а які повинні бути недоторканими у будь-кому випадку, що саме повинно бути покладено в основу визначення податку, а значить, і його об'єкта та що повинно стримувати державу від зайвих зазіхань на доходи людини. Якщо й далі не замислюватися над цими питаннями, то можна дійти до того, що оподатковувати можна все, що існує навколо людини, і в матеріальній, і в нематеріальній сферах, навіть якщо це буде огидно та аморально. Крім цього, виділення підстав, за якими визначається об'єкт оподаткування, буде виступати своєрідним лакмусовим папером, завдяки якому буде зрозуміла корисність або непотрібність та марність тих чи інших діючих видів податків. Сказаного достатньо, щоб зрозуміти величезне значення поставленого питання.

Ступінь розробленості проблеми. Вищезазначеній проблемі приділяли увагу такі вчені: О. Х. Озеров, О. А. Ісаєв, М. І. Тургенев, М. І. Янжул, Є. І. Трубецький; із сучасних учених – О. О. Соколов, М. І. Хімичева, О. М. Бризгалін, О. Ю. Грачова, М. Ф. Івлєва, О. М. Горбунова, М. Б. Разгільдієва, В. І. Гурєєв, О. В. Чуркін, А. Т. Шаукенов, Р. О. Гаврилук та інші.

Мета статті. У статті головним та кінцевим завданням є визначення підстав (критеріїв),



які дозволяють виокремити з кола безлічі існуючих предметів та послуг матеріального та нематеріального світу ті, що характеризуються як об'єкти оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Але зрозуміло, що це завдання досить важке. Для того, щоб його виконати, необхідно попередньо дослідити та зрозуміти низку інших питань, які безпосередньо пов'язані з поставленою головною проблемою. У зв'язку з цим вважаємо необхідним проаналізувати такі питання: 1) як у науці податкового права та в законодавстві визначається поняття «об'єкт оподаткування» та які виокремлюються види об'єктів оподаткування; 2) які принципи встановлення податків закріплені у законодавстві та вироблені фінансовою наукою.

І. Х. Озеров визначав об'єкт оподаткування як «факти або предмети, з огляду на наявність яких податок сплачується, наприклад – земля, промисел, особа». Під видами об'єктів оподаткування він розумів: 1) особу; 2) предмети споживання; 3) окремі джерела доходу; 4) загальний дохід; 5) майно платника; 6) моменти переходу майна» [1, с. 222-223]. Таке визначення об'єкта оподаткування та деяких його видів є вірним, але не дає відповіді на головне питання: чи всі факти та предмети повинні визнаватися об'єктом податку. Для прикладу можна розглянути випадок, коли особа набуває у власність (спадщина) майно у вигляді маєтку, що розташовано біля болота. Особа не бажає жити в такому маєтку, тому що болото своїми гнилісними випаровуваннями отрує повітря і шкодить здоров'ю, але закон все одно зобов'язує її сплачувати податок. Можна навести і більш сучасний приклад, коли особа має у власності земельну ділянку, але від її використання має більше видатків, ніж доходів. І знов-таки така земельна ділянка визнається об'єктом оподаткування.

В. І. Гуреев писав, що той чи інший предмет має властивості об'єкта оподаткування лише у разі, якщо від його застосування власник отримує дохід (прибуток). Вчений розподіляв об'єкти оподаткування як певні блага на матеріальні (земля та інше майно) і нематеріальні (авторські права та ін.) [2, с. 145]. Цей вчений звертає увагу на досить важливу, як ми вважаємо, рису: від застосування таких предметів власник повинен отримувати дохід або прибуток. Це дійсно так, бо якщо у власника буде відсутній дохід – у нього буде відсутнє і джерело сплати податку. Але все ж такі і тут виникає питання. Справа в тому, що дохід особа може одержувати різний за розміром: такий, який їй ледве дозволяє задовольнити свої головні (природні) потреби, і такий, що дозволяє жити у розкоші та мати доступ до найбільшого кола суспільних благ. Отже, тут повинен мати місце диференційований підхід стосовно оподаткування, хоча сама ідея щодо отримання доходу від використання відповідного предмету виглядає вже більш розумною.

О. В. Чуркін, досліджуючи зміст об'єкту оподаткування, доходить висновку, що таким є обставина громадського або господарського життя, визначена в законодавстві

про податки та збори, що обумовлює або передбачає появу у платника податків якогось економічного блага і виступає як юридична підстава виникнення у платника податків обов'язку зі сплати податку [3, с. 10]. Те, що В. І. Гуреев називає отриманням доходу або прибутку, О. В. Чуркін називає економічним благом, адже дохід або прибуток входять у таке поняття. У філософському сенсі під благом розуміється те, що містить у собі відповідний позитивний сенс, задовольняє потреби людини, відповідає її меті та прагненням. Блага розподіляються на три важливих види: 1) матеріальні блага – це продукти їжі, одяг, житло, транспорт, інфраструктура, що забезпечує діяльність різних служб, необхідних для життя людей тощо; 2) соціальні блага – це забезпеченість роботою, умови труда, соціальне забезпечення тощо; 3) духовні блага – це послуги, що надаються установами нематеріального виробництва, сферою культури. Економічні блага є за своєю суттю благами матеріальними, тобто благами, що задовольняють потреби людини в їжі, одязі, житлі, транспорті тощо. А тому, ми знов-таки будемо спиратися на свій попередній висновок та зазначимо, що економічні блага бувають різні за своїм змістом: для одного – як необхідність просто вижити (задовольнити фізіологічні потреби), для іншого – як задоволення не тільки матеріальних, а й духовних благ (при цьому може мати місце не тільки похід до театру раз на місяць, а можливість утримувати та поповнювати колекцію дорогих картин, скульптур, інших предметів культури). Іншими словами, ми вважаємо, що якщо людина отримує раз на місяць дохід (заробітну плату), що, безумовно, є для неї економічним (матеріальним) благом, але який не дозволяє їй повноцінно харчуватися, носити якісний одяг (не модний, а просто зшитий з натуральних тканин), забезпечити себе окремим житлом, то оподатковувати таке «благо» є неприпустимим.

Ще раніше на зв'язок між об'єктом оподаткування та економічним фактором звертав увагу А. О. Ісаєв. Об'єкт оподаткування, писав вчений, це категорія, яка враховує економічний потенціал того чи іншого блага [4, с. 208]. Це вірне зауваження. Виходячи з його короткого, але важливого змісту, стає зрозумілим, що об'єкт оподаткування – це не просто благо, а благо, яке містить у собі відповідний економічний потенціал, джерело, яке здатне генерувати матеріальні прибутки та доходи.

Схожу позицію займає і Д. В. Вінницький, виділяючи необхідною вимогою при встановленні податку економічну основу: «Законно встановленим можна вважати тільки такий податок, який має економічне підґрунтя» [5, с. 27]. На жаль, вчений не конкретизує, що саме розуміється під економічним підґрунтям, і тому важко зрозуміти, яка частина економічного підґрунтя може трансформуватися в об'єкт оподаткування, а яка повинна бути недоторканою. На економічний характер при визначенні об'єкту оподаткування звертали увагу і російські вчені: «Об'єкт оподаткування – це фактична основа економічного характеру, з якою законодавство

пов'язує виникнення обов'язку зі сплати податку» [6, с. 195]. І в цьому визначенні ми стикаємося з економічним фактором при визначенні суті об'єкту оподаткування.

Отже, ряд учених, що досліджували цю проблему, підкреслюють наявність «економічного блага», «економічної основи», «економічного характеру», «економічного потенціалу» при встановленні об'єкту оподаткування, тобто важливим виступає економічний фактор. Безумовно, вважаємо це вірним підходом, і ось чому. По-перше, таким чином зразу виключаються з кола об'єктів оподаткування ті предмети та явища оточуючого світу, які не можуть характеризуватися як економічні взагалі. Так, А. О. Ісаєв у свій час слушно зазначав, що не можуть бути об'єктом оподаткування вільні негосподарські блага (наприклад, повітря, сонячне світло тощо), оскільки ці блага не входять до складу господарського обігу [4, с. 202]. По-друге, заглиблення у самі поняття «економічний потенціал», «економічне благо», або «економічний фактор» дає змогу знайти відповідь на запитання: які можна виокремити критерії, завдяки яким тим чи іншим предметам та явищам надаються ознаки об'єкту оподаткування.

Аналіз податкового законодавства дозволяє дійти висновку, що у ст. 22 Податкового кодексу України відсутнє визначення об'єкту оподаткування, а має місце лише перелік його видів. Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [7]. Схожу позицію займає і російський законодавець, перелічуючи лише види об'єктів: здійснення обігу по реалізації товарів (робіт, послуг); ввіз товару на територію Росії; володіння майном; здійснення купівлі-продажу цінних паперів; одержання доходу, прибутку, спадщини тощо. І в українському, і в російському податковому законі встановлюється, що кожен податок має свої обставини виникнення його сплати. Такі законодавчі визначення не дають відповіді на головне поставлене запитання, а тому буде правильним зупинитися на економічному факторі як на підґрунті визначення об'єкту будь-якого податку.

Поняття економічного фактору досить складне, але так чи інакше воно отожднюється з багатством. У свою чергу і багатство являє собою складне явище. Як зазначав П. Сорокін, у понятті багатства об'єднується низка різних предметів, явищ та процесів космічного, біологічного та соціально-психічного порядку. Об'єктивно багатство виступає у формі явищ космічного характеру (наприклад, цінна ділянка землі, багата мінералами та корисними копалинами тощо); у формі явищ біологічного порядку (наприклад, ліс, стада тварин, виноградників тощо); у формі явищ соціально-психічного порядку (наприклад, гроші, цінні папери, колекції рідких картин, книг, дома, фабрики, заводи тощо).

В. Ю. Катасонов усю різноманітність визначень багатства зводить до двох: 1) наявність у розпорядженні (володінні) людини такої кількості благ, які перевищують його природні потреби (багатство у вузькому сенсі); 2) наявність у розпорядженні (володінні) людини такої кількості благ, які перевищують кількість благ, що знаходяться у розпорядженні (володінні) інших людей (багатство у широкому сенсі) [8, с. 134]. Цей же вчений звертає увагу на ще одне поняття, що протиставляється багатству. Це поняття достатку. Достаток – це така кількість благ, якої достатньо для задоволення життєво необхідних потреб людини [8, с. 134]. У зв'язку з цим вірно вважається і позиція В. О. Єфимова, який писав, що потреби людини розподіляються на демографічно-обумовлені та деградуально-паразитичні. Перші сприяють закріпленню родової генетики, найбільш повному освоєнню людиною свого генетично обумовленого потенціалу розвитку. Задоволення других наносить шкоду безпосередньо самим споживачам або людям, що їх оточують, нащадкам, біосфері [9, с. 29].

Усе вищесказане деякою мірою дозволяє нам зробити перші висновки стосовно тих критеріїв, що повинні визначати об'єкт відповідного податку. По-перше, в основі виокремлення об'єкту податку завжди повинен лежати економічний фактор. По-друге, економічний фактор включає в себе поняття доходу або прибутку, від розмірів яких можна робити висновок щодо отримання особою достатку або вже багатства. Достаток або багатство є вираженням «господарської сили платника» [4, с. 12]. А тому, наприклад, при встановленні податку з доходу фізичної особи держава повинна розділяти рівень доходу або прибутку, який одержує особа. Якщо дохід фізичної особи дозволяє їй задовольнити тільки життєво необхідні потреби (а до таких ми відносимо, окрім біологічних, і плату за житло і пересування транспортом, тому що неможливість задовольнити перші може привести до втрати житла, а других – роботи), то такий дохід повністю повинен бути звільнений від оподаткування. У цій ситуації йдеться про поняття достатку людини. Якщо людина перевищує цей рівень – вона вважається вже багатою (незалежно від обсягів), і тому її дохід повинен оподатковуватися різними видами податків. Вважаємо це правильним ще й з іншої причини. Людина, яка має тільки достаток, користується значно меншими благами у своїй державі, ніж та, яка багата та має, відповідно, більший доступ до різних видів товарів та послуг, що виробляються всім суспільством. Отже, друга найбільш гостро та цікаво відчуває життя в такій державі, ніж перша, а тому вона повинна і платити за це.

Це що стосується прямого оподаткування, але найбільш «підступним» та «таємним» є непряме оподаткування, тому що людина не помічає його у повсякденному житті, хоча й стикається з ним кожен день. Мова йде про ціни на товари та послуги, якими користується людина. У ціну товарів та послуг закладено непрямі податки – податок на додану вартість, акцизний збір (так звані податки на



споживання). Розуміємо, що дослідження об'єкту названих податків представляє собою окрему серйозну тему, але в даному аспекті хотілося б зазначити таке. Необхідно звільнити від оподаткування товари та послуги першої необхідності та за рахунок цього посилити оподаткування предметів розкоші та комфорту. Розуміло, що мова йде, перш за все, про товари сільськогосподарського призначення, а цей сектор економіки перебуває у досить важкому стані в державі. Але це все одно не повинно відбиватися на доходах громадян. Взагалі, в рамках цього питання хотілось би нагадати висновок, зроблений А. О. Ісаєвим, стосовно того, що перевага податків на виробництво доказує більше вдосконалення фінансової політики, ніж податків на споживання. Якщо податки на необхідне споживання складають суттєву частину державних доходів, то справедливо говорити про тяжкий стан бідних верств населення [4, с. 41]. У нашій державі тільки один податок на додану вартість більше, ніж усі інші податки, формує державний (місцевий) бюджет, тобто складає суттєву частину державних доходів. Держава не відмовиться від цього податку, але було б справедливим, якби його сплачували багаті верстви населення, ті, що отримують (мають) саме багатство, а не достаток. Отже, поняття достатку та багатства – це важливі категорії, які повинні враховуватися при визначенні об'єкту податку.

У рамках дослідження питання щодо підстав визначення об'єктів оподаткування слід звернути увагу на принципи встановлення безпосередньо самих податків, тому що розуміло, що низка таких головних принципів виникали не окремо та стихійно, а перебуваючи у причинному зв'язку з введенням податків. Принципи оподаткування виникали як реакція на податкову політику держави та законодавців, іноді намагалися стримувати свавілля влади, шукати та знаходити компроміс між інтересами платників та інтересами держави (бюджету). Звернемо увагу на деякі з них.

Принцип соціальної справедливості, що знайшов своє відображення у ст. 4 Податкового кодексу України, підтверджує зроблені вище висновки. Він означає, що податки та збори повинні встановлюватися відповідно до платоспроможності платників податків. А така якість, як платоспроможність платника, і залежить саме від того факту, яке економічне благо він у результаті отримує від держави – достаток або багатство, і залежно від цього і визначається об'єкт оподаткування його доходів або прибутку (рівень цього оподаткування). Отже, цей принцип дозволяє точно визначити підставою виділення об'єкту оподаткування (об'єкту податку з доходів фізичної особи) факт отримання людиною доходу (прибутку) у вигляді достатку або багатства.

Важливим є наступний принцип, на який звертав увагу ще в XIX столітті М. І. Тургенев, суть якого полягає в тому, що «податок завжди повинен сплачуватися з чистого доходу, а не з капіталу, щоб джерела доходів державних не виснажувались» [10, с. 141]. Вважаємо, що цей принцип повинен торкатися і

недержаних суб'єктів господарювання. І тільки у дуже рідких ситуаціях держава може порушувати цей принцип. На жаль, у сучасному законодавстві такий принцип взагалі відсутній. Сучасна країна реалізує податкову діяльність за принципом тактики, а не стратегії, тобто будь-якою ціною отримати від платника податок як можна за короткий строк. Іноді, наприклад, тільки ухилення від повної сплати податку на прибуток дає змогу юридичній особі витримувати фінансове навантаження (не тільки податкове, а і кредитне, боргове, ринкове тощо). Так, ситуація повної відміни пільг, або підвищення ставки за податком на прибуток, або необхідності у короткий строк сплатити штраф у значному розмірі вимушує платника черпати кошти не тільки з чистого прибутку, що і є основою сплати цього податку, а посягати на свій, як писав М. І. Тургенев, капітал, тобто основні фонди та активи. Але ж юридичній особі – платнику податків – необхідно розподіляти свій одержаний дохід на відповідні фонди, без яких подальша його діяльність неможлива. Мова йде про відрахування на енергію, у фонд амортизації обладнання, на заробітну плату, сировину, яка необхідна для подальшого створення товарів або надання послуг; необхідно постійно піклуватися про упровадження нових інноваційних технологій тощо. Суттєвих витрат потребує і необхідність погашати відсотки за банківським кредитом або суму кредиту. Сплата податків не повинна посягати на ці кошти, бо, якщо так буде постійно, це виснажить платника, зменшить його джерело виплат, а з часом приведе до банкрутства. Тому наступним критерієм, який можна виокремити як основу встановлення об'єкту податку (а саме, податку на прибуток підприємств), є заборона на сплату податку з капіталу. При цьому необхідно визначитися, що саме розуміється під капіталом платника.

Висновки. З усього вищесказаного в якості висновків можна зазначити такі положення. По-перше, стосовно податку на доходи фізичних осіб: в основі виокремлення об'єкту даного податку завжди повинен лежати економічний фактор, який включає в себе поняття доходу або прибутку, від розмірів яких можна робити висновок щодо отримання особою достатку або багатства.

По друге, стосовно податку з прибутку підприємств слід зазначити, що критерієм, який можна виокремити як основу встановлення об'єкту податку, є заборона на обчислення та сплату даного податку з капіталу. При цьому необхідно визначитися, що саме розуміється під капіталом платника.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Озёров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озёров. – М.: Типография т-ва И. Д. Ситина, 1917. – 290 с.
2. Гуреев В. И. Российское налоговое право / В. И. Гуреев. – М.: Экономика, 1997. – 457 с.
3. Чуркин А. В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: дисс. канд. юрид. наук.: 12.00.14. – М., 2002. – 195 с.
4. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – М.: ЮрИнформ-пресс, 2004. – 272 с.
5. Винницкий Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юриди-



ческие признаки. Генезис / Д. В. Винницкий. – М.: Норма, 2002. – 186 с.

6. Финансовое право: Учебник / О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачёва и др. / Отв. ред. Е. Ю. Грачёва, Г. П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. – 2003. – 304 с.

7. Податковий кодекс України станом на 5 лютого 2015 р. – Харків: Право, 2015.

8. Катасонов В. Ю. История и идеология «денежной цивилизации» / В. Ю. Катасонов. – М.: Институт русской цивилизации, 2013. – 1075 с.

9. Ефимов В. А. Экономическая азбука. – Х.: С.А.М. – 2013. – 95 с.

10. У истоков финансового права / Под ред. А. Н. Козырина, А. А. Ялбулганова. – М.: Статут, 1998. – 432 с.