

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ

Стаття присвячена актуальним питанням правового регулювання об'єкта оподаткування податком на прибуток. Критично проаналізовано податкове законодавство, практику його застосування, існуючі наукові погляди та висловлено авторські міркування щодо вирішення актуальних проблем оподаткування податком на прибуток, обґрунтовано рекомендації щодо подальшого вдосконалення податкового законодавства.

Ключові слова: доходи, об'єкт оподаткування, Податковий кодекс України, податок, прибуток, фінансовий результат, юридичний факт.

Податковим кодексом України [1] визначено загальне поняття об'єкта оподаткування та його місце в системі елементів податку. В Особливій частині цього Кодексу вказано коло тих суспільно-правових явищ, предметів тощо, які становлять об'єкт оподаткування конкретного виду податку, зокрема податку на прибуток. Особливістю правового регулювання об'єкта оподаткування, як слушно звертає увагу М. П. Кучерявенко, є те, що останній формалізує податковий обов'язок, визначає право стягнення податку як реалізацію державною владою повноважень стосовно зобов'язаних осіб. Якщо вимога реалізації податкового обов'язку передбачає більш складну конструкцію й не завжди зумовлена безумовною наявністю якого-небудь матеріального блага як об'єкта оподаткування, то сплата податку зумовлена саме об'єктом оподаткування [2, с. 228–229].

Об'єкт оподаткування розглядають у декількох значеннях. Теоретичне розуміння поняття об'єкта оподаткування податком на прибуток дає змогу глибше зрозуміти правову природу цього складного податково-правового явища і, як результат, вплинути на його законодавче визначення або характеристику, уникнути різного розуміння одного й того самого поняття, як наслідок – впливати на ефективність правозастосовної практики. У практичному аспекті чітко окреслення кола того, що підпадає під зазначений об'єкт, зобов'язує відповідних суб'єктів правовідносин встановлювати правовий зв'язок, унаслідок чого відбувається реалізація суб'єктивних податкових прав та обов'язків, відповідно, розвиток податкових правовідносин.

Мета статті – на основі аналізу результатів загальнотеоретичних та галузевих досліджень сучасного стану правового регулювання об'єкта оподаткування податком на прибуток виявити існуючі проблеми, у

тому числі й понятійного та термінологічного характеру, а також запропонувати напрями їх вирішення, що дасть змогу вдосконалити податкове законодавство та практику його застосування.

Досліджуючи питання правового регулювання справляння податку на прибуток підприємств, науковці завжди звертають увагу на складність юридичної конструкції цього елементу податку. Так, О. В. Показова справедливо застерігає, що при визначенні об'єкта оподаткування залишається багато спірних питань, які на сьогодні є нерегульованими [3, с. 68].

Поняття об'єкта оподаткування, слушно акцентує увагу М. П. Кучерявенко, передбачає два підходи. Як родова категорія об'єкт оподаткування передбачає загальне визначення об'єкта (доходи або їх частина; майно; вартість тощо), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок. Так, відповідно до п. 22.1 ст. 22 ПК України, 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 в платника податкового обов'язку. У більш вузькому розумінні об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб, майно юридичних осіб тощо), що й закріплено спеціальними податковими законодавчими актами [2, с. 229]. Таким чином, поняття об'єкта оподаткування податку на прибуток є спеціальним поняттям стосовно загального, визначення якого, на відміну від спеціального, подано в ст. 22 ПК України.

У юридичній літературі справедливо акцентовано на такому недоліку податкового законодавства, як нечітке формулювання об'єкта оподаткування [2, с. 234], що, насамперед, стосується об'єкта оподаткуван-

ня податком на прибуток, який є складною правовою конструкцією, що закріплена в ст. 134 ПК України [1].

Нормативна модель об'єкта оподаткування податком на прибуток включає:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), поданого у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III ПК України;
- дохід за договорами страхування, визначений згідно з пп. 141.1.2 п. ст. 141 ПК України;
- дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.4 ст. 141 ПК України, з джерелом походження з України;
- дохід операторів, отриманий від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів, що підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.5 ст. 141 ПК України;
- дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.5 ст. 141 ПК України.

Наданий перелік того, що відповідно до кодексу становить об'єкт оподаткування податку на прибуток, можна вважати описовою дефініцією поняття об'єкта оподаткування податку на прибуток. Така дефініція є закритою, оскільки містить вичерпний перелік, тобто не використовує словосполучення у вигляді "інші доходи..." як було в попередній редакції. Аналізуючи наведений перелік з погляду норми-дефініції, можна виокремити родову ознаку такого визначення, яка є подвійною, включаючи терміни "прибуток" і "доходи". При цьому кожна складова такого об'єкта оподаткування визначена безпосередньо або опосередковано (у вигляді відсилки до інших норм) через формулу розрахунку такого оподаткованого прибутку або доходу, будучи розрахунковою частиною складового або елемента цієї описової норми-дефініції. Таким чином, нормативна модель об'єкта оподаткування податку на прибуток, на перший погляд, нібито відповідає вимозі, яку обґрунтовано виводить М. П. Кучерявенко: не лише перераховує те, що може бути об'єктом оподаткування, а й виділяє їх ознаки, характерні риси [2, с. 237].

Провівши критичний аналіз поглядів щодо розуміння поняття об'єкта оподаткування, О. В. Покатаєва слушно визначає

такий об'єкт, як юридичний факт (дії, події), що має майнову характеристику (набуття права власності, прибутку; поставка, ввезення, вивезення, пересилання товарів та послуг; вчинення юридично значущих дій) і призводить до виникнення в юридичної особи, її філії, відділення, іншого структурного підрозділу, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичної особи, яка має статус суб'єкта підприємницької діяльності чи не має такого статусу, обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [3, с. 47]. Юридичні факти – це факти або події, з наявністю яких норми права пов'язують настання певних юридичних наслідків, зокрема виникнення податкового обов'язку і, відповідно, податкових правовідносин.

Юридичні факти, забезпечуючи реалізацію нормативної моделі податкових правовідносин або податкової правосуб'єктності, не змінюють їх ані в обсязі, ані в змісті, оскільки вони (моделі та правосуб'єктність) є мірою можливої поведінки постійної дії. Податкова правосуб'єктність є правовою можливістю суб'єкта податкового права, тоді як нормативна модель податкових правовідносин є правилом поведінки, встановленим нормами податкового права. Конкретизація встановленої податково-правовою нормою моделі поведінки відбувається за схемою: податково-правова норма (нормативно встановлена модель поведінки) – податкова правосуб'єктність (правова можливість реалізації поведінки) – юридичний факт (підстава реалізації моделі та можливості) – конкретні податкові правовідносини (реалізація правової моделі в поведінці). Ступінь конкретизації податкових правовідносин і юридичних фактів як їх підстав може бути різною у зв'язку з можливостями розвитку власне правовідносин, а також реалізацією суб'єктивних податкових прав та обов'язків, що становлять їх юридичний зміст. Однак у будь-якому разі йдеться про індивідуалізованих суб'єктів, їх права та обов'язки, яких вони набувають, вступаючи в правові зв'язки. Сутністю ж майбутніх правових зв'язків суб'єктів є юридичні факти, які трансформують податкову правосуб'єктність і податково-правові норми в податкову діяльність, породжуючи, змінюючи чи припиняючи податкові правовідносини.

Соціальні обставини, які визнаються юридичними фактами, мають бути зафіксованими в гіпотезі податково-правової норми. Така гіпотеза закріплює абстрактну модель обставини, з настанням якої пов'язують певні правові наслідки, передбачаючи можливість їх виникнення. Юридичним фактом у податковому праві є передбачена гіпотезою податково-правової норми реальна суспільна обставина, яка спричиняє настання податково-правових наслідків. Такою обставиною, що спричиняє виникнення та розвиток такого виду податкових

правовідносин, як правовідносини оподаткування прибутку, є наявність об'єкта оподаткування.

Оскільки податкові правовідносини мають вольовий характер, то заслуговує на увагу думка М. П. Кучерявенка про те, що дія юридичного факту на правовідносини передбачає поєднання двох різновидів волі [4, с. 453]. По-перше, це воля держави, що встановлює конкретний юридичний факт як обставину, з якою пов'язані певні правові наслідки, які породжують суб'єктивні податкові права та обов'язки. Існування податкових правовідносин передбачає наявність податково-правових норм і закріплення в гіпотезах цих норм підстав реалізації правил поведінки (обставин, що становлять юридичні факти). Воля держави, виражена через правові норми, пов'язує з конкретними обставинами ті чи інші правові наслідки, тому відсутність нормативного закріплення юридичних фактів виключає можливість настання правових наслідків. По-друге, це воля суб'єктів податкових правовідносин, які, відповідно до неї, формують власну поведінку. Саме від волі суб'єктів залежить виникнення, зміна та припинення податкових правовідносин, їх тривалість, характер переходу від одного їх виду до іншого. Тому юридичні факти в податковому праві спричиняють настання передбачених податково-правовою нормою правових наслідків у податковій діяльності, що є їх другою правовою ознакою. Такі юридичні наслідки можуть бути зведені до головних фаз існування правовідносин – їх виникнення, зміни та припинення (з тим зауваженням, що правовідносинами є всі правові зв'язки, у тому числі загальнорегулятивні правовідносини, включаючи правособ'єктність і правоздатність).

Юридичні факти переводять абстрактні суб'єктивні права та обов'язки в правову реальність, приводячи в дію механізм їх реалізації. Як опосередковуючий елемент між приписами податково-правових норм та їх перетворенням у конкретні індивідуалізовані суб'єктивні права та обов'язки, юридичний факт наповнює змістом закріплені такою нормою абстрактні, родові права та обов'язки, створює перехід від їх загальної моделі, зафіксованої в правовій нормі, до конкретної моделі, втіленої в правовідносинах. Унаслідок виникнення між суб'єктами податкового права, породженого юридичним фактом, правового зв'язку, вони набувають нової якості – стають суб'єктами податкових правовідносин, а суб'єктивні права та обов'язки втілюються в їх поведінці. Вони створюють перехід від правової абстракції (правової моделі), визначеної податково-правовими нормами, до правової реальності, якою і є правовідносини оподаткування прибутку.

Для податкового права, як і бюджетного [5, с. 308–309], характерною особливістю можна визнати наявність так званих "розрахункових" юридичних фактів. У широкому розумінні ними є розрахункові показни-

ки, коефіцієнти, індекси, які обчислюють на підставі первинних фактичних обставин і які є підставою для виникнення та/або реалізації суб'єктивного право-обов'язку. Вони мають бути юридично надійними, що залежить від якості вихідної інформації та прийнятої методики розрахунків, а також мають бути пов'язаними із кінцевим результатом податкової діяльності. Таким юридичним фактом і є об'єкт оподаткування, визначений ст. 134 ПК України. Розрахунковими юридичними фактами, на нашу думку, слід визнати соціально-економічні обставини, зумовлені станом господарської та іншої діяльності, що підлягає оподаткуванню, настання яких є підставою для здійснення певних дій щодо нарахування та перерахування відповідної суми податку до бюджету. Підсумовуючи наведені міркування, юридичні факти, на нашу думку, можна охарактеризувати як нормативно закріплені явища об'єктивної реальності, що створюють перехід від податково-правової моделі до податкових правовідносин. Саме тому потрібне чітке визначення об'єкта оподаткування як загального поняття, так і визначень спеціальних понять, до яких належить і об'єкт оподаткування прибутку.

Однією з особливостей податкового законодавства є застосування спеціальних термінів, більшість яких не сприймається або неоднозначно сприймається на рівні звичайної свідомості, їх сприйняття передбачає наявність спеціальної освіти. Це відбувається зазвичай унаслідок переведення економічних категорій, понять та термінів у площину податкового права.

При переведенні економічних категорій у правові потрібно виходити з того, що право регулює вольові відносини, які мають юридичне значення й тягнуть за собою певні юридичні наслідки. Надання певним економічним категоріям правового значення супроводжується процесом абстрагування, узагальнення, аксіологічної оцінки, системних характеристик, а сутністю цього є формалізація, у процесі якої різноманітним по суті економічним явищам надається виключно юридична форма, через яку передається їх економічний зміст. Формалізація передбачає й надання певним явищам юридичного поняття чи терміна, зафіксованого в тексті нормативно-правового акту. Перетворюючись на правові категорії, вони в подальшому, в процесі їх застосування стають об'єктом формально-догматичного аналізу, що ще більше підвищує вимоги до якості нормативно-правового акту [6, с. 1049]. І тому постає питання вимог до понятійно-термінологічного апарату та норм-дефініцій у податковому законодавстві.

Перш за все, ефективність правового регулювання відносин оподаткування прибутку має визначатися єдністю понятійно-термінологічного апарату податкового законодавства та його узгодженістю по вертикалі та горизонталі. Однак його аналіз свідчить про відсутність такої єдності при

визначенні одного й того самого податково-правового явища. Насамперед, це стосується розуміння сутності термінів доходу, прибутку, фінансового результату тощо.

Визначення прибутку з джерелом походження з України та за її межами є принциповим при встановленні податкового зобов'язання резидентів, а щодо нерезидентів – з джерелом походження з України. Вичерпний загальний перелік доходів з джерелом походження з України визначено п. 14.1.54 ПК України, а доходів за межами України – п. 14.1.55 ПК України. Натомість загального визначення поняття прибутку ПК України не містить. Слід мати на увазі, як справедливо акцентує увагу М. П. Кучерявенко, досить часто дохід у податковому законодавстві характеризується як загальна сума надходжень з усіх джерел і фактично виступає як виручка особи. Більш точним показником податкоспроможності є прибуток, тобто сума надходжень, яка очищена від матеріальних витрат [2, с. 243]. Отже, використання при визначенні об'єкта оподаткування двох родових термінів, на нашу думку, є помилковим, що підтверджує й назва самого податку. Більш вдалим видається визначення об'єкта оподаткування як прибутку в ст. 3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [7] як зменшення скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань, застосовуючи розрахункову формулу у визначенні.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України, прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), поданого у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III ПК України. Натомість у фінансово-правовій літературі фінансовий результат визначають як: 1) різницю між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час; 2) приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді [8, с. 381]. При визначенні об'єкта оподаткування законодавцю потрібно дотримуватися таких вимог, як конкретність, оптимальність та завершеність. Саме це дасть змогу чітко окреслити коло явищ, які становлять об'єкт оподаткування прибутку, опис цих явищ має бути інформаційно емним та стислим, не маючи відсилань до інших норм.

Висновки. Підсумовуючи наведені міркування, зазначимо, що поняття об'єкта оподаткування податком на прибуток можна розглядати у двох аспектах: теоретичному та практичному. У теоретичному – як правову модель, тобто нормативну конс-

трукцію (правову абстракцію), яка описує або окреслює коло певних фінансових результатів діяльності, що визначаються як підстави виникнення та розвитку правовідносин оподаткування прибутком. За наявності таких нормативно визначених фінансових результатів відбувається перехід від правової моделі (правової абстракції) до правової реальності – податкових правовідносин. У практичному аспекті, об'єктом оподаткування податком на прибуток є фінансові результати діяльності визначеного суб'єкта (правова реальність), наслідком чого суб'єкти податкового права набувають статусу суб'єктів відповідних податкових правовідносин, встановленням між ними правового зв'язку з метою реалізації суб'єктивних податкових прав та обов'язків, детермінованих публічним інтересом формування доходів бюджету.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.Податковий%20кодекс%20України%20_%20від%2002.12.2010%20№%202755-VI%20\(Текст%20для%20друку\)](http://www.Податковий%20кодекс%20України%20_%20від%2002.12.2010%20№%202755-VI%20(Текст%20для%20друку)).
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас : Право, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. – 600 с.
3. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні : монографія / О. В. Покатаєва. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 300 с.
4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 600 с.
5. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Віктор Дмитрович Чернадчук. – Київ, 2010. – 419 с.
6. Ковалко Н. Н. Вопросы терминологии в банковском законодательстве / Н. Н. Ковалко // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические и практические проблемы : матер. Междунар. круглого стола (Черновцы, 21–23 сентября 2006 года. – Нижний Новгород : Юридическая техника, 2007. – С. 1047–1055.
7. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
8. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – Київ : Знання : КОО ; Львів : Вид-во Львівського банківського ін-ту НБУ, 2002. – 566 с. – (Національний ун-т "Львівська політехніка", Львівський банківський ін-т Національного банку України).

Стаття надійшла до редакції 15.12.2015.

**Чернадчук В. Д. Теоретико-прикладні питання визначення об'єкта налогооб-
ложення податку на прибуток в Україні**

*В статті розглядаються актуальні питання правового регулювання об'єкта налогооб-
ложення податком на прибуток. Критично проаналізовано податкове законодавство,
практика його застосування, сучасні наукові погляди щодо вирішення актуальних
проблем налогообложення податком на прибуток, запропоновано рекомендації по подальшому
удосконаленню податкового законодавства.*

Ключові слова: дохід, Податковий кодекс України, об'єкт налогообложення, прибуток,
фінансовий результат, юридичний факт.

**Chernadchuk V. Theoretical and Applied Issues of the Object Taxation Determination
by the Profit Tax in Ukraine**

*The article is devoted to the actual issues of the legal regulation of the object taxation by the
profit tax. It was critically analyzed the scientific views on the understanding of this object and the
regulatory model of the taxation object. It was concluded that a legislator uses a descriptive
construction of the norm-definition. According to the Code it was given the list of constituents of
the object taxation by the profit tax and can be considered as the descriptive definition of this
concept. Every constituent of this object taxation is determined directly or indirectly (in the form of
referring to other norms) by means of the calculation of this taxed profit or income, being the
calculating part of the constituent or the element of this descriptive norm-definition.*

*The object taxation by the profit tax is a juridical fact of the origin and development of the
corresponding tax legal relations. Juridical facts in the Tax Law are characterized as normatively
fixed phenomena of the objective reality that create the transfer from tax-legal model to tax legal
relations. That is why it is required a precise determination of the object taxation as general
concept and the determination of special concepts which include the object of profit taxation.*

*It was proved that the efficiency of the legal regulation of the profit taxation relations has to be
characterized by the unity of the concept and terminology apparatus of the tax legislation and its
vertical and horizontal consistency.*

*It was suggested to consider the concept of the object taxation by the profit tax in two aspects:
theoretical and practical. In theoretical understanding it should be considered as the legal model,
that is regulatory construction (legal abstraction) which describes or outlines the range of certain
financial results of the activity and which are determined as the reasons of the origin and
development of the legal relations of profit taxation. Under these regulatory determined financial
results the transfer from legal model (legal abstraction) to legal reality – tax legal relations takes
place. From practical point of view the taxation object by the profit tax is the financial results of
certain subject's activity (legal reality), as a result of this the subjects of Tax Law gain the status of
the subjects of the corresponding tax legal relations, the establishing of legal bond between them
with the aim of realization of subjective tax rights and duties, determined by the public interest
of profit formation of the budget.*

Key words: income, object of taxation, Tax Code of Ukraine, tax, profit, financial result,
juridical fact.