

УДК 347.37



## ЩОДО ПРОБЛЕМНИХ ПИТАНЬ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

**Ю. С. ШОРОХОВА,**  
*аспірантка кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого,  
м. Харків*

*Проаналізовано об'єкт податку на прибуток підприємств відповідно до чинного Податкового кодексу України. Звернено увагу на позиції низки вчених, які досліджували дану проблему. Розглянуто підходи різних законодавств як європейського, так і законодавства пострадянських країн.*

**Ключові слова:** об'єкт податку, предмет податку, джерело податку, податок на прибуток підприємств.

Податок на прибуток підприємств є одним з головних бюджетоутворюючих податків, який завжди відіграв важливу роль для розвитку і функціонування держави. Сплата цього податку забезпечується в першу чергу за рахунок основних елементів, що складають його зміст. До таких відносяться об'єкт, платник та ставка. Для того, щоб обґрунтувати значення та вагомість податку на прибуток підприємств для бюджету держави, буде, на нашу думку, логічним проаналізувати один з таких основних елементів цього податку, як об'єкт оподаткування. Адже, завдяки цьому елементу податку, як уже зазначалося, відбувається формування надходжень до державної скарбниці.

Перш ніж перейти до розгляду зазначеного поняття, необхідно взагалі визначитися с такими поняттями, як «об'єкт оподаткування», «предмет оподаткування», «джерело податку». На нашу думку, це важливо, тому що дозволить більш точно визначити поняття «об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств».

В юридичній науці питання щодо поняття та змісту податків досліджували такі вчені, як А. О. Ісаєв, І. Х. Озеров, М. Ф. Івлієва,

М. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляєв, Н. І. Хімичева [1–6].

Так, А. О. Ісаєв розмежовував поняття «об'єкт оподаткування» та «джерело оподаткування» і зробив висновок, що внутрішня структура податку складається з трьох елементів:

- «податний предмет» (все те, чим обумовлюється сплата податку);
- «податне джерело» (сукупність цінностей, з яких сплачується податок),
- «податна одиниця» (вартісна або кількісна характеристика предмета) [1,

с. 208].

Він робив акцент на специфіці об'єкта оподаткування як категорії, яка враховує економічний потенціал того чи іншого блага, і зазначав, що само по собі зовнішнє благо не може бути предметом податку.

М. І. Тургенєв вважав, що для всіх податків джерелом надходження є прибуток: «Якого б роду не були податки, всі вони виходять із трьох джерел доходу суспільного», а саме: доходу від землі; доходу від капіталів; доходу від роботи.

Податки з доходів від капіталів учений поділяв на кілька видів залежно від виду самого капіталу: суспільного; нерухомого; постійного; обертаючогося; грошового; з капіталу, що використовується в ремеслах [7, с. 142].

І. Х. Озеров під об'єктом оподаткування розумів:

- 1) особу;
- 2) предмети споживання;
- 3) окремі джерела доходу;
- 4) загальний дохід;
- 5) майно платника;
- 6) моменти переходу майна [2, с. 222-223].

Взагалі, до початку ХХ ст. вчені часто ототожнювали поняття «джерело податку» та «об'єкт податку», а також «об'єкт податку» та «предмет податку». Під цими поняттями вони розуміли дохід, отриманий від певного виду прибуткової діяльності, а пізніше почали виокремлювати поряд з поняттям дохід ще і прибуток. Категорія «дохід» використовується відносно благ,

отриманих фізичними особами, а «прибуток». тобто чистий дохід, – щодо податку на прибуток підприємств, тобто юридичних осіб. Джерело податку визначали як капітал платника податків, але при цьому звертали увагу на те, що, якщо податок постійно виплачуватиметься за рахунок капіталу, то зрештою капітал вичерпається, зникне можливість сплачувати податок взагалі, а тому податок необхідно сплачувати саме з доходів.

У цілому думки вчених з цього питання можна розділити на дві групи. До першої належать ті вчені, які ототожнюють ці два поняття, розуміючи їх як одне ціле. Друга група вчених розрізняє поняття «предмет податку» та «об'єкт податку» як окремі правові категорії.

Так, І. М. Кулішер і Д. А. Смірнов, які входять до першої групи, висловлюють думки про те, що поняття «об'єкт оподаткування» і «предмет оподаткування» є одним цілим [8, с. 85; 9, с. 34]. Вони вважають, що окреме виділення понять «об'єкт оподаткування» і «предмет оподаткування» позбавлене будь-якого юридичного сенсу, тому що може призвести до проблем на практиці, а саме заплутування працівників при застосуванні норм права, а також до зниження захисту своїх прав платниками податків. Тому слід підкреслити, що більшість учених, які схиляються до об'єднання в єдине ціле понять «об'єкт оподаткування» та «предмет оподаткування», є практиками, а не теоретиками.

З приводу такого висновку вчених, вважаємо за необхідне висловити наступне. Нам важко погодитися з таким підходом, тому що виокремлення в понятті «податок» таких елементів, як «об'єкт оподаткування» та «предмет оподаткування», все ж таки сприяє більш структурованому і прозорому розумінню даної категорії, а іноді є взагалі необхідним. Наприклад, коли мова йде про земельну ділянку, яка виступає об'єктом оподаткування, предметом оподаткування в цьому випадку буде конкретно визначена в натурі земельна ділянка (мається на увазі місце, де вона розташована, прізвище, ім'я та по батькові власника тощо).

Друга група вчених, до якої входять С. Г. Пепеляев, А. В. Бризгалін,



М. П. Кучерявенко [5, с. 90; 10, с. 19-20; 4, с. 201] та ін., висловлювалися щодо об'єкта оподаткування та предмета оподаткування як до окремих правових категорій. Так, С. Г. Пепеляєв та А. В. Бризгалін виходили з того, що «об'єкт оподаткування» є юридичним фактом, тобто категорією юридичного змісту, а «предмет оподаткування» – категорією фактичного змісту, яка, на думку вчених, характеризується матеріальними ознаками об'єкта: наявністю кількісних, фізичних, якісних та інших характеристик. Учені спрямовували увагу на розмежування «предмета оподаткування» та «об'єкта оподаткування». Під предметом оподаткування в даному випадку розуміються конкретні речі, події або явища матеріального світу, які зумовлюють оподаткування. Під об'єктом оподаткування науковці розуміли сукупність цінностей, з яких сплачується податок. Окрім цього, вчені акцентували увагу на тому, що різниця між об'єктом оподаткування і предметом оподаткування більш чітко виражена щодо майнових податків.

На важливість розмежування даних понять звертали увагу і такі вчені, як М. Ф. Івлієва та О. М. Горбунова. Так, вони вважають, що розмежування цих понять має принципово важливе значення [3, с. 37–40; 11, с. 189].

М. Б. Разгільдієва під об'єктом оподаткування розуміє певну збиральну правову категорію, що включає в себе предмет податку та юридичну підставу присутності його у платника податку [12, с. 152].

О. В. Чуркін у дисертаційному дослідженні, присвяченому об'єкту оподаткування, писав, що це – встановлена законодавством про податки і збори обставина громадського або господарського життя, поєднана з впливом на предмет оподаткування, що обумовлює або передбачає появу в платника податків якогось економічного блага і виступає юридичною підставою виникнення у платника податків обов'язку зі сплати податку [13, с. 10].

Далі вчений виділяв такі ознаки об'єкта оподаткування:

1. Об'єктами оподаткування є конкретні, певним чином виражені поза обставинами, зафіксовані у встановленій законодавством процедурно-процесуальній формі.

2. Об'єктом оподаткування виступає саме така обставина, з наявністю якої закон пов'язує виникнення для конкретного платника податків обов'язку зі сплати податку.

3. Подібна обставина пов'язана з процесом (явищем) господарського життя і (або) припускає можливість появи у платника податків джерела матеріальної вигоди.

4. Обставина, що виступає об'єктом оподаткування, пов'язана з впливом з боку платника податків на певний предмет оподаткування, спрямованим на використання предмета оподаткування або розпорядження ним, або припускає можливість такого впливу.

М. П. Кучерявенко також виділяє окремо поняття «об'єкт оподаткування» і «предмет оподаткування». Він зазначає що, об'єкт оподаткування є одним з основних елементів податку, а предмет оподаткування відносить до додаткових елементів правового механізму податку [4, с. 150-151].

В. І. Гурєєв вважає, що об'єкти оподаткування, як певні блага, поділяються на матеріальні (земля та інше майно) та нематеріальні (авторські права та ін.) [14, с. 383]. При цьому вчений зазначає, що той чи інший предмет має властивості об'єкта оподаткування лише в тому випадку, коли від їх застосування власник отримує дохід (прибуток). Виходячи з цього, можна зазначити, що він також розрізняв ці поняття. Як вже зазначалося, ми приєднуємося до цих обґрунтувань.

Проаналізувавши доробки вчених стосовно виокремленої проблеми, необхідно звернути увагу і на законодавчі норми, що дозволять зробити висновок про такий елемент податку, як об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств.

У ст. 22 Податкового кодексу України (далі – ПК України) зазначено, що 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 [15].

Федеральним законом РФ від 09.07.1999 р. були внесені зміни у визначення поняття «об'єкт оподаткування», наведене у ст. 38 Податкового кодексу Російської Федерації, в якій збереглося подвійне розуміння об'єкта оподаткування. Згідно з чинною редакцією даної статті виникнення обов'язку зі сплати податку пов'язується з «об'єктом, що має вартісну, кількісну або фізичну характеристики» [16]. Вважаємо, що вказівка на ці характеристики при визначенні поняття «об'єкт оподаткування» призводить до порушення юридичної техніки, тому що законодавець змішує поняття об'єкта оподаткування та бази оподаткування. Отже, ми бачимо проблему не досить детальної теоретичної розробленості юридичного інструментарію щодо визначення об'єкта оподаткування, яка, у свою чергу, призвела до відповідних наслідків.

Більш виваженою, на нашу думку, виступає позиція білоруського законодавця. У Податковому кодексі республіки Білорусь зазначено таке (ст. 28 «Об'єкти оподаткування»):

а) об'єктами оподаткування визнаються обставини, з наявністю яких у платника діючий Кодекс, митне законодавство Митного союзу, закони про митне регулювання в Республіці Білорусь і (або) акти Президента Республіки Білорусь або рішення місцевих Рад депутатів (стосовно місцевих податків і зборів) пов'язують виникнення податкового зобов'язання;

б) кожен податок, збір (мито) має самостійний об'єкт оподаткування;

в) один і той же об'єкт може оподатковуватися певним податком, збором (митом) у одного платника тільки один раз за відповідний податковий період [17].

У деяких країнах звертається увага саме на обставину, з наявністю якої пов'язується виникнення податкового обов'язку. Це є більш детальним підходом при визначенні досліджуваного поняття, адже український законодавець тільки перераховує види об'єктів оподаткування, залишаючи такий перелік відкритим, а базового поняття не встановлює.



Дослідивши законодавство щодо об'єкта оподаткування, слід перейти до аналізу безпосередньо об'єкта оподаткування податку на прибуток та розглянути, як законодавець визначає це поняття. Об'єкт оподаткування податку на прибуток – прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПК України [15]. Як бачимо, таке визначення має певні недоліки. По-перше, відсутнє визначення поняття «прибуток»; законодавець встановлює, що об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств є прибуток, не розкриваючи, що саме він розуміє під прибутком. Визначення об'єкта оподаткування містить у собі схему його обчислення, що не відповідає на поставлене питання. По-друге, у даному визначенні використано тільки один критерій розподілу об'єкта податку на прибуток підприємств на види залежно від президентства, тоді як існують й інші класифікаційні схеми. Отже, таке визначення характеризується неповнотою та односторонністю.

Вважаємо слушним навести визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток, закріплене законодавством Європейського Союзу (далі – ЄС) щодо цього питання. Оподаткування прибутку компанії – одна з небагатьох сфер, коли прийняття рішень можливе лише за досягнення відносно них достатньої згоди. Саме тому серед законодавчих інструментів цієї сфери можна виокремити лише дві директиви та конвенцію, які було прийнято на засіданні Ради ЄС 23.07.1990 р. Внаслідок тривалих дискусій з приводу подальшого узгодження заходів, спрямованих на гармонізацію прямих податків у рамках єдиного ринку, було розроблено пакет пропозицій щодо боротьби з недобросовісною податковою конкуренцією, до якого увійшла розробка Кодексу поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності та проектів директив щодо оподаткування виплат процентів та роялті, а також

щодо оподаткування прибутку від заощаджень. Після тривалих обговорень та досягнення необхідних компромісів 03.06.2003 р. Рада ухвалила ці Директиви.

Що стосується Директив, якими передбачено запровадження загальних систем оподаткування (одна стосується особливостей оподаткування при розділі прибутку у випадках, коли материнська та дочірня компанії знаходяться в межах різних держав членів (Директива 90/435/ЄЕС); інша – при здійсненні правочинів злиття, поділу, переведення активів за обміну акціями (Директива 90/434/ЄЕС)), то їх перевагами може користуватись лише певна категорія господарських товариств, визначених як «компанії держав-членів» [18].

Дослідивши українське законодавство та частково законодавство деяких європейських і пострадянських країн, проаналізувавши праці вчених, слід зазначити, що питання щодо визначення змісту об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств залишаються актуальним і становить інтерес для подальших досліджень. З аналізу українського законодавства стає зрозумілим, що значним недоліком ПК України є відсутність визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств, а має місце тільки схема обчислення прибутку.

Таким чином, спираючись на аналіз вищевикладеного матеріалу, можна запропонувати таке визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств: це обставина, що виступає юридичною підставою виникнення в юридичної особи (відповідного підрозділу) обов'язку по сплаті податку на прибуток, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до ПК України.

#### **Список літератури:**

1. *Исаев А. А.* Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – М. : ЮрИнфор-пресс, 2004. – 269 с.
2. *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. – Вып. 1 / И. Х. Озеров. – М. : Типогр. т-ва И. Д. Ситина, 1917. – 624 с.



3. *Ивлиева М. Ф.* К понятию налога и объекта налогообложения / М. Ф. Ивлиева // Вестник МГУ. – 1997. – № 3. – Серия 11. – С. 37–40.
4. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підруч. / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
5. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 496 с.
6. *Химичева Н. И.* Финансовое право / Н. И. Химичева. – М. : Норма, 2000. – С. 281.
7. Золотые страницы финансового права России. – Т. 1. / под ред. А. Н. Козырина. – М. : Статут, 1998. – С. 142.
8. *Кулишер И. М.* Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Пг. : Наука и школа, 1919. – С. 85.
9. *Смирнов Д. А.* Правовые принципы налогообложения имущества в РФ : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 / Д. А. Смирнов. – Саратов, 1998. – 34 с.
10. *Брызгалин А. В.* Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса / А. В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 2000. – № 4. – С. 19–23.
11. Финансовое право : учеб. / под ред. О. Н. Горбуновой. – М. : Юристъ, 1996. – 400 с.
12. *Разгильдиева М. Б.* Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 / М. Б. Разгильдиева. – Саратов, 1998. – 24 с.
13. *Чуркин А. В.* Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Алексей Владиславович Чуркин. – М., 2002. – С. 10.
14. *Гуреев В. И.* Российское налоговое право / В. И. Гуреев. – М. : Экономика, 1997. – 383 с.
15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/10900200/>.
17. Налоговый кодекс республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3 VI [Электронный ресурс]. Режим доступа : [http://etalonline.by/?type=text&regnum=Hk0200166#load\\_text\\_none\\_1](http://etalonline.by/?type=text&regnum=Hk0200166#load_text_none_1).
18. Директива Ради 90/435/ЄЕС від 23 липня 1990 року щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується до материнських та дочірніх компаній, які знаходяться в межах юрисдикції різних держав-членів // Офіційний вісник L 225, 20/08/1990 с. 0006-0009.

**Шорохова Ю. С. О проблемных вопросах определения объекта налога на прибыль предприятий.**

*Статья посвящена анализу объекта налога на прибыль предприятий в соответствии с действующим Налоговым кодексом Украины. В ней обращается внимание на позиции ряда ученых, исследовавших данную проблему. Рассмотрены подходы различных законодательств, как европейского так и законодательства постсоветских стран.*

**Ключевые слова:** объект налога, предмет налога, источник налога, налог на прибыль предприятий.

**Shorokhova Y. On the problematic issues of determining the object of income tax.**

*Article is devoted to the analysis of a taxable object on profit of the enterprises according to the existing Tax code of Ukraine. In it the attention to positions of a number of the scientists investigating a problem is paid. Approaches of various legislations, as European and legislations of the Post-Soviet countries are considered.*

**Key words:** taxable object, tax subject, tax source, income tax of the enterprises.

**Розширена анотація**  
**статті Шорохової Ю. С. «Щодо проблемних питань визначення**  
**об'єкта податку на прибуток підприємств»**

*Shorokhova Y. S.*, Graduate student of department of Financial law, Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv

An extended abstract of a paper on the subject of:

**«On the problematic issues of determining the object of income tax»**

The objective of the article by Shorokhova Yuliia Serhiivna «On the problematic issues of determining the object of income tax» is highlighting the problematic issues in defining corporate income tax. Analyzing scientific literature, examining the article of the scientists who studied these issues, studying related regulatory legal acts, all this was done to find the correct answer to the question of defining the object of income tax.

Corporate income tax is one or even the main of budget-forming taxes, which has always played an important role in the development and functioning of the state. Therefore, when considering the corporate income tax it is necessary to examine one of the key elements of the tax and corporate income tax - the object of taxation and the object of taxable income. That is what we are doing in this article, because due to this tax element the formation of revenues to the state treasury takes place.

Upon considering the issue of the object of taxable corporate income tax there were identified a number of important concepts, “the object of taxation”, “subject of taxation”, “source of tax”. It is important for formulating a more precise definition of “the object of taxation” and then “the object of taxable income”.

Art. 22 of the Tax Code of Ukraine (hereinafter the TC of Ukraine) states that the object of taxation may be property, goods, income (profit) or a part thereof, turnover from the sale of goods (works, services), transactions on the supply of goods (works, services) and other objects defined by the tax legislation, to the presence of

which the tax law refers the emergence of a taxpayer's tax obligation.

The author of the article having examined a large number of sources, concludes that the science of tax law has different views on the definition of the subject and the object of taxation, but scientists generally can be divided into two opposing groups. One of them believes that the object and subject of taxation should not be separated and the others vice versa see a number of problems and give examples of these problems, if they are taken as a whole.

Analyzing the experience of outstanding scientists of both ancient and modern times it becomes clear, making a comparative analysis of the laws of other countries, we agree with those scientists who focus their attention on the feasibility of separating these legal categories.

To make a conclusion on the entire material reviewed by us, it should be noted importantly, having examined the Ukrainian legislation, partly the legislation of some European countries, having analyzed the works of outstanding scientists, it should be noted that a large number of scientists who were interested in the issue of “the object of taxation” made a significant contribution to the science of tax law. Without their work relating this issue it was not possible develop legal instrumentarium and provide the correct, substantial and clear definitions in the legislation. From the analysis of the law is clear that the significant disadvantage of the Tax Code of Ukraine is the lack of definition of the object of taxable corporate income tax, and there only the scheme of income calculation.

**Key words:** taxable object, tax subject, tax source, income tax of the enterprises.