

ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ І ЙОГО РОЛЬ У ПРАВОВОМУ МЕХАНІЗМІ ПОДАТКУ

Здійснено правовий аналіз об'єкта оподаткування як елемента правового механізму податку. Проаналізовано роль об'єкта оподаткування під час встановлення та справляння податків і зборів. Визначено взаємозв'язок об'єкта оподаткування з предметом оподаткування, платником податку, джерелом сплати податку та податковими пільгами.

Ключові слова: об'єкт оподаткування, платник податку, податковий обов'язок, правовий механізм податку, обов'язкові елементи податку.

Осуществлен правовой анализ объекта налогообложения как элемента правового механизма налога. Проанализирована роль объекта налогообложения при установлении и взимании налогов и сборов. Определена взаимосвязь объекта налогообложения с предметом налогообложения, налогоплательщиком, источником уплаты налога и налоговыми льготами.

Ключевые слова: объект налогообложения, налогоплательщик, налоговый долг, правовой механизм налога, обязательные элементы налога.

This article deals with legal analysis of object of taxation as an element of legal mechanism of tax. Role of the object of taxation in the establishment and collection of taxes and fees is analyzed. Relationship between the object of taxation, subject of taxation, taxpayer, source of tax payment and tax benefits is determined.

Key words: object of taxation, taxpayer, tax duty, legal mechanism of tax, mandatory elements of tax.

Вступ. З правової точки зору будь-який податок, що входить до податкової системи країни, являє собою певний правовий механізм, на підставі якого визначаються розмір безумовного платежу до бюджету, що сплачується платником у встановленому порядку за наявності визначених фактичних умов. У свою чергу, правовий механізм податку складається з відповідних складових частин – елементів податку, а фактичні умови, що визначають настання необхідності виконати платником його податковий обов'язок, виражені в такому елементі правового механізму податку, як об'єкт оподаткування.

Об'єкту оподаткуванню, визначенню його місця і ролі як елемента правового механізму податку приділяли увагу у своїх працях такі провідні вітчизняні та зарубіжні фахівці в галузі фінансового права, як Л.К. Воронова, І. І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, Є.В. Порохов, С.Д. Ципкін та ін. Разом із тим у вітчизняній доктрині фінансового права комплексне значення об'єкта оподаткування для формування правового механізму податку належним чином не висвітлювалось.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз об'єкта оподаткування як елемента правового механізму податку, визначення його місця і характеристика ролі під час встановлення та справляння податків і зборів.

Результати дослідження. З появою в платника податку певного правового відношення до об'єкта оподаткування пов'язується виникнення конкретних податкових правовідносин, коли платник податку стає зобов'язаним сплатити до бюджету визначену суму податку в законодавчо встановлені строки. Цим, із поміж усіх інших елементів податку, саме об'єкт оподаткування набуває найголовнішого значення для розвитку податкових відносин, наділяючи платника обов'яз-

ком зі сплати визначеної суми податку, а контролюючі органи – кореспондуючим правом вимагати такої сплати з можливістю застосування до платника заходів державного примусу.

Вказане значення об'єкта оподаткування підтверджується й висновками відомих правознавців, що є фахівцями в галузі фінансового права. Зокрема, М.П. Кучерявенко вказує, що особливість регулювання такого елемента правового механізму податку, як об'єкт оподаткування, фактично формалізує податковий обов'язок, опредмечує право справляння податків як реалізацію повноважень щодо зобов'язаних осіб державною владою. Наявність об'єкта оподаткування передбачає об'єктивну можливість вимоги насамперед сплати податку. Якщо вимога реалізації податкового обов'язку передбачає більш складну конструкцію й не завжди обумовлена неодмінною наявністю будь-якого матеріального блага як об'єкта оподаткування, то сплата податку завжди обумовлена саме об'єктом оподаткування [1, с. 201].

У такому відношенні вітчизняний законодавець дещо спростив значення об'єкта оподаткування, поставивши його на однаковий рівень з іншими елементами правового механізму податку. Так, у пункті 7.1 статті 7 Податкового кодексу України закріплено, що під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: 1) платники податку; 2) об'єкт оподаткування; 3) база оподаткування; 4) ставка податку; 5) порядок обчислення податку; 6) податковий період; 7) строк та порядок сплати податку; 8) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [2]. При цьому обов'язок закріпити всі з перелічених елементів податку при встановленні останнього також впливає й з наведеного у підпункті 4.1.11 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України принципу єдиного підходу до встановлення податків та зборів, що за своїм змістом передбачає визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [2].

Водночас у теорії фінансового права вже укорінилася думка про наявність двох груп обов'язкових елементів правового механізму податку: (а) групи основних обов'язкових таких елементів і (б) групи додаткових обов'язкових елементів податку. З приводу цього М.П. Кучерявенко вказує, що правовий механізм податку являє собою певним чином підпорядковану систему і включає обов'язкові і факультативні елементи. Обов'язкові елементи, у свою чергу, поділяються на основні і додаткові: якщо основні елементи визначають розмір і критерії податкового обов'язку, то додаткові деталізують його виконання, особливості форм, строків, порядку сплати і суттєво не впливають на зміст обов'язку. До групи основних елементів правового механізму податку необхідно віднести платника податку, об'єкт оподаткування, ставку податку. Відсутність будь-якого з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним. Додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену і повну систему податкового механізму, забезпечують логічний і раціональний режим його закріплення [3, с. 138–140].

Певну варіацію щодо структурного поділу елементів правового механізму податку – з використанням груп основних загальних, допоміжних загальних і додаткових елементів податку – пропонує Н.В. Іванова. Як пояснює вчена, до складу загальних елементів юридичної конструкції податку входять основні і допоміжні елементи. До складу загальних елементів юридичної конструкції податку входять такі основні елементи: платник податків, об'єкт оподаткування, предмет оподаткування, податкова база, ставка податку, податковий період, порядок обчислення податку, порядок сплати податку, строки сплати податку, способи сплати податку. Допоміжні елементи складаються з масштабу податку, одиниці оподаткування, джерела податку, носія податкового тягаря. Носій податкового тягаря в прямих податках збігається з платником податків та самостійно виділяється лише в непрямих податках. Додаткові елементи обумовлюють особливості внесення податкового платежу до бюджету платником податку, це: податкові пільги, звітний період, відповідальність платника податків [4, с. 83].

Думку щодо необхідності виокремлення основних і додаткових обов'язкових елементів податку продовжує О.Ю. Липко, який надав пропозицію законодавчого закріплення поділу елементів правового механізму податку. На переконання вченого, правильним є поділ елементів правового механізму податку на: (а) основні, що характеризують платіж як податок, (б) додаткові, без яких немає можливості розрахувати та сплатити податок, та (в) факультативні, що визначають особливості конкретного податку і, загалом, не притаманні іншим податкам. До основних слід віднести платника, об'єкт та ставку оподаткування. Саме ці елементи звернені до платника, і їх наявність визначає обов'язковість податку для сплати. Додаткові елементи механізму податку вже спрямовані на майбутнього власника суми податку – держави чи органу місцевого самоврядування, оскільки саме додаткові елементи конкретизують фактичну реалізацію податкового

обов'язку. Такими елементами є база оподаткування, податковий період, строк сплати податку, строк та порядок звітності про обчислення і сплату податку. Додаткові елементи повинні бути закріплені в статтях, що стосуються виключно конкретного податку. Без них неможливо платнику реалізувати податковий обов'язок, а державі чи органу місцевого самоврядування – отримати відповідну суму коштів у власність. Факультативні елементи не потребують обов'язкового закріплення в статтях щодо відповідного податку, однак є обов'язковими в разі наявності певного спеціального режиму розрахунку податкового зобов'язання (податкові пільги), сплати або ж обчислення [5, с. 115, 184].

Як бачимо, в усіх наведених випадках об'єкт оподаткування віднесено вченими до переліку основних обов'язкових елементів податку нарівні з платником податку та податковою ставкою. Дійсно, саме ця тріада елементів правового механізму податку дозволяє визначити, хто саме, внаслідок якого факту та в якому розмірі повинен сплатити податок.

Однак навіть і серед основних обов'язкових елементів податку об'єкт оподаткування посідає особливе, визначальне місце для того чи іншого податкового платежу. Це, перш за все, стає очевидним, коли звернути увагу на назву податку, яка майже завжди є відображенням об'єкта оподаткування, а останній надає самотніть податковому платежу і виражає його сутність. Якщо ж подивитись уважніше, то можна зрозуміти, що об'єкт податку знаходиться на своєрідному перетині між суб'єктом податку, предметом податку та навіть джерелом сплати податку. При цьому від визначення в податковому механізмі об'єкта податку залежатимуть не тільки всі інші його елементи, а й багато в чому – реалізація основних принципів податкового законодавства, які стоять на варті дотримання балансу між публічним і приватним інтересами в оподаткуванні.

У цих умовах нормативне визначення об'єкту оподаткування, приведене в Податковому кодексі України, є максимально спрощеним підходом до розуміння його сутності. Так, у статті 22 єдиного кодифікованого акта вітчизняного податкового законодавства вказується, 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, із наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення в платника податкового обов'язку» [2]. Дана дефініція лише торкається окремих видових форм об'єкта оподаткування і майже не розкриває його сутності і повноти.

Натомість визначити дійсний зміст об'єкта оподаткування і його роль у правовому механізмі податку допомагає розуміння його зв'язку з предметом оподаткування, джерелом сплати податку і, нарешті, платником податку. За думкою І.І. Кучерова, предмет оподаткування має визначальне значення для юридичних конструкцій податкових платежів, оскільки він є відправною позицією під час формулювання об'єкта оподаткування. При цьому, за справедливим ствердженням вченого, весь розвиток оподаткування, незмінною метою якого є встановлення все більш досконалих і ефективних податків, супроводжується нескінченними спробами пошуку тих предметів матеріального світу, які під час їх оподаткування і при мінімальних витратах на податкове адміністрування дозволяють би забезпечити максимально високу дохідність. Водночас із складу потенційних предметів оподаткування зазвичай виключаються ті, що є малоцінними і швидкозношувальними, а також вживані речі, які втрачаються в процесі їх використання – оскільки їх основний недолік із точки зору оподаткування полягає в неможливості приносити своєму власнику який-небудь значимий і стабільний дохід протягом тривалого періоду часу [6, с. 287].

Існує певна закономірність, яка простежується у виборів тих чи інших предметів оподаткування. І.І. Кучеров підкреслює, що для цього предмет оподаткування в першу чергу повинен мати певну цінність, що вказувала б на потенційну вигоду для особи – майбутнього платника податку і на його майновий стан. У свою чергу, ця цінність повинна мати вартісну оцінку, в тих випадках, коли предметом оподаткування не є гроші. Крім цього, цей предмет повинен мати стабільні фізичні і кількісні характеристики, тобто зберігати незмінність протягом достатньо тривалого часу [6, с. 290]. Нарешті, предмет оподаткування має знаходитись у певному юридичному відношенні до майбутнього платника податку. Звідси предмет оподаткування визначається як предмет матеріального світу, що має вартісну, фізичну або кількісну характеристики, що може викликати обов'язок зі сплати податку у випадку певного його юридичного відношення до суб'єкта податку [6, с. 291]. Цим предмет оподаткування становить собою матеріальну основу об'єкта оподаткування.

Надалі треба вказати на зв'язок об'єкта оподаткування, предмета оподаткування і джерела сплати податку. Як наголошує І.І. Кучеров, джерело сплати податку, хоч і не входить до юридичної конструкції податку, але має братися до уваги під час встановлення податку, оскільки саме за

рахунок цього визначається платоспроможність особи і її здатність сплачувати податок. Встановлення податків без врахування цього порушує принцип співрозмірності та економічної обґрунтованості оподаткування, що в кінцевому підсумку може призвести до повного виснаження бази оподаткування [6, с. 292]. Тому важливе значення набуває та обставина, щоб джерелом сплати податку виступав не капітал, а дохід, що отримується в результаті або його використання, або експлуатації природних ресурсів, або трудової діяльності платника податку. У випадках, коли це забезпечити неможливо, повинно поставати питання або про надання платникам податку відповідних податкових пільг (у випадку, якщо можна виокремити певні однорідні групи таких платників, що потребують пільгування), або про зупинення дії чи скасування відповідного податку.

Нарешті, зв'язок об'єкта оподаткування з платником податку полягає в тому, що податкове законодавство визначає платників такими, що зобов'язані сплатити податок, лише за наявності юридичного факту, юридичних фактів чи фактичного складу. С.Д. Цыпкін слушно відмічав, що об'єкт оподаткування виникає в результаті дії суб'єкта податку, що виражаються у фактичному складі, який і породжує обов'язок сплатити податок [7, с. 175]. Цей фактичний склад є особливим комплексом юридичних фактів, в якому останні перебувають у певному взаємозв'язку та взаємозумовлені один одним.

Недотримання вказаних зв'язків між об'єктом оподаткування, предметом оподаткування, джерелом сплати податку та платником податку призводить до порушення як основоположних засад оподаткування, так і балансу інтересів у податкових відносинах, а також знижує здатність податку реалізувати власні функції, зокрема фіскальну і стимулюючу. Це зменшує загальну ефективність оподаткування і можливість виконувати ключові завдання податкової системи щодо наповнення централізованих фондів грошових коштів держави та розподілу національного доходу.

На цьому тлі абсолютно неприпустимою слід визнати практику закріплення податків і зборів вітчизняної податкової системи без вказання на їх об'єкти оподаткування. Такі випадки, на жаль, існують у нині чинному Податковому кодексі України, зокрема, щодо такого місцевого податкового платежу як туристичний збір, об'єкт якого під час його встановлення на законодавчому рівні не закріплено.

Висновки. Таким чином, об'єкт оподаткування становить собою сукупність юридичних фактів (фактичний склад), що відображає зв'язок платника податку та предмета оподаткування, з наявністю якого податкове законодавство пов'язує виникнення в платника податкового обов'язку. Об'єкт оподаткування належить до групи основних обов'язкових елементів правового механізму податку і є обов'язковим до закріплення під час встановлення будь-якого податку і збору, визначаючи сутність останніх.

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підруч. Харків: Право, 2012. 528 с.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. Голос України. 2010. № 229–230 (4 груд.).
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6-ти т. Т. 3: Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005. 668 с.
4. Иванова Н.В. Правовая характеристика системно-структурного анализа налоговой системы. Ульяновск: Тухтаров В.Н., 2006. 212 с.
5. Липко О.Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2013. 207 с.
6. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): моногр. Москва: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.
7. Советское финансовое право: учебник / под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. Москва: Юрид. лит., 1982. 423 с.