

mediation), which is carried out on the basis of a concluded contract in accordance with the norms of the Law of Ukraine «On Mediation»; 2) definition of mediation in a broad meaning, including the procedure for consideration of an administrative dispute with the participation of a judge. A number of defining features of mediation (according to the legal regulations, terms of conduct, the participants, the role and legal status of the mediator, the grounds for conduct and termination) were distinguished from the procedure of settling a public dispute with the participation of a judge, as a means of resolving public disputes with the participation of a judge-rapporteur, aimed to a peaceful settlement conflict between the parties within the scope of the administrative activity of the court.

It was proved that the institution of mediation in the system of administrative justice is not established at the legislative level in Ukraine; and the model of judicial mediation was proposed as a pre-trial form of public dispute resolution, which is carried out within the limits of the administrative activity of the courts with the help of a judge-mediator, who is endowed with the exclusive procedural rights with the authority to help the parties to the dispute independently to reach its solution and a mutually beneficial result, taking into account the interests of the both parties, which is formalized by the mediation agreement.

A number of essential characteristics of the judicial mediation were justified: 1) the implementation by a judge – a mediator who has acquired special skills in the conducting of mediation, who has undergone professional training in this field and does not consider a relevant public dispute as a judge; 2) is a mandatory preliminary condition for a trial, that is, it is carried out before the start of the trial on the merits; 3) compliance with the principles of facilitation (facilitative mediation), which are based on the conviction of the parties to the dispute that with the help of a neutral mediator (judge-mediator), the parties, cooperating among themselves, can come to a resolution of the conflict themselves; 4) the main normative legal act, which should regulate the conceptual principles of judicial mediation, is exclusively the rules of the Code of administrative proceedings.

**Keywords:** concentration of cases, limits of state intervention, State budget, mediation, public legal dispute, Supreme Court, Constitutional Court of Ukraine, alternative forms of defense.

УДК 347.73

DOI 10.31558/2786-5835.2023.2.16

**Пирога Сергій Степанович,**

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри канонічного права

Карпатського університету імені Августина Волошина

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7093-3207>

## ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТІВ ОПОДАТКУВАННЯ

Спроби розробити будь-які кваліфікаційні ознаки, які б дозволяли однозначно ідентифікувати об'єкти оподаткування, а також класифікувати їх, сьогодні не мають успіху. Податкова система – це не лише фіскальний інструмент, це ще й інструмент економічної політики, регулятор виробництва, споживання та інвестицій, платіжного балансу та розподілу доходів у суспільстві. Зазначені функції податкової системи визначають особливості визначення і спосіб закріплення у законодавстві об'єктів оподаткування. Реальних об'єктів оподаткування всього три. Перший об'єкт оподаткування – це заново створена додана вартість як результат господарської діяльності, що являє собою факторні доходи фірми – фонд оплати праці і прибуток. Факторні доходи є об'єктом для нарахування соціальних внесків і податків: на додану вартість, на доходи фізичних осіб, на прибуток. Два інші об'єкти

*оподаткування пов'язані з правом власності народу України: на мінерально-сировинні та інші природні ресурси та власністю фізичних і юридичних осіб відповідно. Специфіка об'єктів акцизного та екологічного податків визначається особливими функціями, що покладається на них. Акцизний податок покликаний обмежувати споживання шкідливих товарів та задовольняти принцип справедливого оподаткування. Екологічний податок має зберігати безпечне середовище для життя людей, що передбачає перехід до інноваційної моделі розвитку економіки та обмеження згубного впливу економіки на природу. Ця функція екологічного податку і визначає специфіку вибору об'єкта оподаткування. Рентну плату треба визначати як податок. Насправді – це вартість мінерально-сировинних та інших ресурсів, які належать народу України. Ця вартість має вилучатися повністю і використовуватися народом, як джерело доходів Пенсійного фонду України та формування суверенних національних фондів для майбутніх поколінь.*

***Ключові слова:** об'єкт оподаткування, додана вартість, факторні доходи, функції податків, власність народу України, рента.*

**Постановка проблеми.** У сучасному світі оподаткування використовується як інструмент економічної політики. Воно впливає на загальний обсяг виробництва, споживання, інвестиції, розташування промислових об'єктів та техніки, платіжний баланс, розподіл доходу тощо. Як основний регулятор ринку, податкова система має виконувати не тільки фіскальну, але й регулюючу та стимулюючу функції. Для забезпечення виконання цих функцій основні елементи правового механізму – об'єкт оподаткування, ставка і база податків – повинні встановлюватися, з огляду на необхідність забезпечення виконання основних функцій.

**Стан опрацювання цієї проблематики.** «Об'єкт оподаткування» як правова категорія являє собою родове поняття, що включає доходи чи їх частину, майно, вартість тощо, з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок. У законодавстві закріплюються видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб; майно юридичних осіб, тощо).

Питанню визначення об'єкта оподаткування присвячено чимало наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених. Поняття «об'єкт оподаткування» детально розглянуто у працях М. П. Кучерявенка [1], і його тлумачення підтримується більшістю вітчизняних дослідників. Проблеми об'єкта оподаткування досліджували А. С. Дубоносова [2], Г. В. Бех [3], О. Ю. Липко [4], М. О. Перепелиця [5], а також М. І. Хімічева, О. В. Чуркін, І. І. Кучеров, В. І. Гурєєв, О. О. Журавльова, О. О. Соколов, М. Ф. Івлієва, О. М. Горбунова, О. Ю. Грачова, М. Б. Разгільдієва, А. Т. Шаукенов, Р. О. Гаврилюк та ін.

**Метою статті** є критичний огляд об'єктів оподаткування, закріплених у Податковому кодексі України, аналіз функцій, що покладаються на відповідний податок, та уточнення визначення об'єктів оподаткування для основних податків – податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, акцизного та екологічного податків.

**Виклад основного матеріалу.** Загальне поняття «об'єкт оподаткування» у законодавстві не визначено, причому не лише в Україні. Замість нього у ст. 22

Податкового кодексу України [6] дається перелік конкретних об'єктів оподаткування: «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».

Відсутність визначення родового поняття «об'єкт оподаткування» дає змоги однозначно визначити і його базу. Стаття 23 Податкового кодексу України дає таке визначення бази оподаткування:

*«23.1. Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.»*

*База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.»*

А ст. 29 визначає порядок обчислення суми податку:

*«29.1. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.»*

Оскільки в Україні податки сплачуються виключно у національній валюті, а можливість сплати податків у натуральній формі не передбачена законодавством, то не зовсім зрозумілим є визначення бази оподаткування. Як можна до фізичного чи іншого характерного виразу об'єкта оподаткування застосувати ставку податку та отримати розмір податкового зобов'язання? Очевидно, що податкова база може обчислюватися виключно у гривні, що потребує узгодження з поняттям об'єкт оподаткування, який також повинен визначатися у гривні. Одиницею виміру «об'єкта оподаткування» може бути лише вартість, що треба було б зазначити у відповідних статтях Податкового кодексу України.

Реально існує лише три реальні об'єкти оподаткування, які можна номінувати у грошовій формі. Один з них пов'язаний з господарською діяльністю і являє заново створену додану вартість. Два інші об'єкти пов'язані з правом власності:

1) власність народу України: природні багатства – земля, надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони;

2) власність фізичних та юридичних осіб.

Додана вартість є об'єктом оподаткування кількома податками, внесками і зборами відповідно. Оскільки кожен такий податок, внесок та збір трактується незалежно від реального об'єкта оподаткування, Податковий кодекс України штучно створює необмежені можливості для оптимізації податків, внесків і пла-

тежів. Така система оподаткування не відповідає основним базовим принципам, які вперше сформулював та науково обґрунтував один із основоположників сучасної економічної теорії Адам Сміт, який надав класичне тлумачення податків і принципів справедливого оподаткування та сформулював чотири основні принципи оподаткування [7, с. 588–603]:

- а) справедливості – кожен повинен підтримувати державу пропорційно власному доходу, який він отримує під охороною держави;
- б) визначеності – податок має бути точно визначеним;
- в) зручності стягнення – податок належить стягувати в такий час і в такий спосіб, що є найбільш сприятливим для платника;
- г) ефективності оподаткування – збирання податків провадиться за мінімальних витратах на їх справляння.

Ця частина Податкового кодексу України потребує радикальних змін, якщо є бажання оптимізувати податкову систему, яка унеможливить численні схеми ухилення від оподаткування, уникнення податків, істотно ускладнить ведення тіньового бізнесу, виплат зарплат у конвертах та істотно спростить адміністративні витрати і платників податків і податкових органів, пов'язаних із нарахуванням, справлянням податків, внесків та зборів і підготовкою податкових звітів. Зміни потребують такі розділи Податкового кодексу України у частині визначення об'єкта оподаткування: розділ III «Податок на прибуток»; розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб»; розділ V «Податок на додану вартість» та Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [8].

Власність народу України, що визначена у ст. 13 Конституції України, відчужується у вигляді рентної плати. Відповідно до ст. 251 Податкового кодексу України до складу рентної плати входить:

- «1) рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин;*
- 2) рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;*
- 3) рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України;*
- 4) рентна плата за спеціальне використання води;*
- 5) рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів;*
- б) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України».*

Пунктом 3 ст. 252 Податкового кодексу об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мі-

неральної сировини). Визначений об'єкт оподаткування та встановлені ставки рентної плати (п. 20 ст. 252 Податкового кодексу України) не забезпечують належної реалізації права власності українського народу на надра. Для забезпечення повної реалізації прав українського народу розділ IX «Рентна плата» потрібно радикально змінити.

Майно, що перебуває у власності фізичних і юридичних осіб, можна розглядати як матеріалізований дохід минулих років, джерелом якого була додана вартість. Причому власність фізичних осіб зазвичай не використовується надалі у сфері господарської діяльності, на відміну від власності юридичних осіб. Статтею 265 визначена структура податку на майно, яка включає: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок і плату за землю. Відповідно до п. 1, 2 статті 266 «Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка». Не включаються до об'єктів оподаткування об'єкти житлової і нежитлової нерухомості, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного чи місцевого бюджетів і є неприбутковими; будівлі промислові та склади; будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства.

Зазвичай податкова система використовується для регулювання споживання деяких товарів шляхом запровадження акцизного податку. Акцизний податок не має індивідуального об'єкта оподаткування, тому залежно від волі законодавця може відноситися до одного з раніше визначених об'єктів. Акцизний податок має реальний об'єкт оподаткування – додану вартість. Однак для обмеження споживання ставка оподаткування для об'єктів, як-от алкогольні напої і тютюнові вироби тощо, встановлюється на адвалорній базі на одиницю об'єкта оподаткування – наприклад, на 1 літр спирту чи певну кількість тютюнових виробів. Оскільки у цьому випадку метою оподаткування є скорочення споживання шкідливих товарів, які можуть визначати завдану шкоду, напевно, тому за об'єкт оподаткування приймають обсяг споживання відповідних товарів. Деякі підакцизні товари завдають шкоду довкіллю (наприклад, бензин та інші види пального), а розмір шкоди також залежить від обсягу споживання. На такі товари акцизний податок також розраховується на адвалорній базі. До того ж цей податок регулюється міжнародними угодами, зокрема угодою про асоціацію між Україною та ЄС [9].

Відповідно до статті 352 Угоди «Сторони розвивають співробітництво і гармонізують політику щодо протидії та боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів. Це співробітництво, зокрема, включає поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це можливо, беручи до уваги обмеження регіонального контексту, у тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти

тютюну 2003 року» [10]. З цією метою Сторони намагаються посилити своє співробітництво в регіональному контексті.

Поступове наближення до структури оподаткування, визначеної у *acquis* ЄС, здійснюється відповідно до Додатка XXVIII до цієї Угоди (ст. 353).

Для контролю забруднення навколишнього природного середовища – сфери життя людей – має запроваджуватися екологічний податок. Пунктом 57 пп. 1 ст. 14 Податкового кодексу України дано таке визначення екологічного податку: «Екологічний податок – загальнодержавний обов’язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об’єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року». Особливістю закріплення законодавцем екологічного податку (стаття 242 ПК України) є змішування категорій «об’єкт оподаткування» та «база оподаткування».

Таке визначення об’єкта оподаткування не забезпечує досягнення запланованих цілей – захисту природного навколишнього середовища. Будь-які податки, внески і збори власник підприємства включить у ціну, і фактичними платниками екологічного податку будуть кінцеві споживачі товарів. А власник основних фондів може не турбуватися про запровадження передових технологій, оновлення основних фондів та вживати заходів для зменшення викидів забруднюючих речовин. Водночас усі прибутки можна вивозити за кордон.

Через це об’єкт оподаткування екологічного податку треба принципово поміняти. Для усіх виробництв, які спричиняють забруднення навколишнього природного середовища, мають бути визначені максимальні норми викидів, які розробляються з урахуванням застосування передових технологій та обладнання у кожній сфері, що відповідає сучасному рівню. Ці норми повинні постійно підвищуватися у міру того, як стануть доступні нові технології чи нове технологічне обладнання. Втім у встановлені нормативи повинні поступово наближатися до міжнародних стандартів. Водночас процес наближення до стандартів ЄС має бути обмежений розумними строками і повинні бути визначені конкретні дати переходу на новий стандарт. Забруднення природного середовища у межах встановлених норм не підлягає оподаткуванню екологічним податком, тобто не становить об’єкту оподаткування.

Об’єктом оподаткування є обсяги викидів шкідливих речовин, що перевищують встановлені нормативи (стандарти). Такий об’єкт оподаткування легко контролювати, оскільки обсяги викидів визначаються технологічним процесом і застосованим обладнанням. Отже, залежно від обсягу виробництва кількість

забруднюючих речовин легко визначити, спираючись на встановлені нормативи для кожного виробництва.

Джерелом сплати екологічних податків має визначатися прибуток, який залишається у розпорядженні власника виробництва після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених Податковим кодексом України. Екологічний податок не може включатися в ціну виробленої продукції.

Лише такий підхід зможе забезпечити виконання функцій, які покладаються на екологічний податок. Власник може не сплачувати екологічний податок, але для цього техніка і технологія виробництва має відповідати встановленим нормативам (стандартам виробництва). Екологічний податок не виконує фіскальної функції. Він має виконувати виключно регулюючу функцію. Доходи від екологічного податку не повинні закладатися у Державний бюджет, оскільки не потрібно передбачати виконання Бюджету за доходами від цього податку. Ідеальний випадок – коли у виробництві застосовуються передові технології і новітнє обладнання, які відповідають сучасним нормам, а екологічний податок узагалі не сплачується ніким.

Оскільки охорона навколишнього природного середовища є спільним завданням народів світу, основні елементи цього податку підлягають узгодженню. Зокрема, Глава 6 «Навколишнє середовище» Угоди про асоціацію Україна–ЄС регулює співробітництво у галузі охорони навколишнього природного середовища. Розміри екологічних платежів регулюються статтею 363 Угоди про асоціацію, яка передбачає: «Поступове наближення законодавства України до права та політики ЄС у сфері охорони навколишнього природного середовища здійснюється відповідно до Додатка XXX до цієї Угоди».

Застосування запропонованого об'єкта оподаткування екологічного податку і джерело для його сплати стимулюватимуть процес досягнення стандартів ЄС у цій сфері. Інші методи регулювання екологічного податку, зокрема і метод, який сьогодні закладений у Податковому кодексі України, дадуть змогу поступово збільшувати надходження екологічного податку до Бюджету, що супроводжуватиметься постійною деградацією техніки і технології виробництва та погіршенням стану природного середовища.

**Висновки.** У роботі запропонована класифікація об'єктів оподаткування. Виявлено три об'єкти оподаткування: додана вартість як результат економічної діяльності підприємств та два об'єкти оподаткування, пов'язані з власністю народу України на природні ресурси й приватною власністю фізичних і юридичних осіб відповідно.

Додана вартість є об'єктом оподаткування кількома податками, внесками і зборами. Вона є об'єктом оподаткування акцизним податком, хоча Податковий кодекс України визначає інші об'єкти оподаткування.

Об'єкт оподаткування екологічним податком, у принципі, не може виконувати ту функцію, яка покладається на екологічний податок. У роботі запропоновано об'єктом оподаткування – екологічним податком – встановити обсяги викидів, які перевищують встановлені нормативи, які визначаються рівнем техніки і технології виробництва, а джерелом сплати податку визначити прибуток, який залишається у розпорядженні власника підприємства після сплати усіх передбачених законодавством податків, внесків і зборів.

### Список використаних джерел

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: Общая часть: в 6-ти т. Харьков: Легас: Право, 2005. Т. 3: Учение о налоге. 600 с.
2. Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Харків, 2001. 207 с.
3. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Харків, 2009. 217 с.
4. Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Харків, 2013. 207 с.
5. Перепелиця М. О. Підстави визначення об'єкта оподаткування. *Науковий вісник Херсонського державного університету: Серія юридичні науки*. 2015. Вип. 3. Т. 2. С. 135–139.
6. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. 2-е издание / под ред. П. Н. Ключкина. Москва: Эксмо, 2016. С. 888–976. URL: <https://mybook.ru/author/adam-smit/issledovanie-o-prirode-i-prichinah-bogatstva-nar-3/read/>
8. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України № 2464-VI від 08.07.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
9. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 21 березня 2014 року та 27 червня 2014 року {Угоду ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014}. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#n2820](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n2820)
10. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну. Статус Конвенції див. (897\_002) {Конвенцію ратифіковано Законом № 3534-IV (3534-15) від 15.03.2006}. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897\\_001#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001#Text)

### **Serhii Pyroha. Features of the Determination of Taxation Objects**

*Attempts to develop any qualifying features that would allow clearly identify the objects of taxation, as well as to classify them, have so far not been successful. The tax system is not only a fiscal instruments, it is also an instrument of economic policy, a regulator of production, consumption and investments, balance of payments and income distribution in society. The specified functions of the tax system offer specifics for the definition and method of enshrining in legislation the objects of taxation. There are only three real objects of taxation. The first object of taxation is the newly created added value as a result of economic activity, which represents the company's factor income – the labor fund and profit. Factor income is an object for calculating social contributions and taxes: on added value, on the income of individuals, on profit. Two other objects of taxation are related to the property rights of the people of Ukraine: to mineral raw materials and other natural*

*resources and the property of individuals and legal entities, respectively. The specificity of the objects of excise and environmental taxes provides special functions assigned to them. The excise tax is intended to limit the consumption of harmful goods and satisfy the principle of fair taxation. Ecological material has the preservation of a safe environment for people's lives, which ensures the transition to an innovative model of economic development and limiting the harmful effects of the economy on nature. This function of the environmental tax determines the specifics of the choice of the object of taxation. Rent should not be defined as a tax. In fact, this is the cost of mineral raw materials and other resources that belong to the people of Ukraine. This value should be removed in full and used by the people as a source of income for the Pension Fund of Ukraine and the formation of sovereign national funds for future generations.*

**Keywords:** *object of taxation, added value, factor incomes, functions of taxes, property of the people of Ukraine, rent.*