

УДК 347.73:336

І. О. Садовська

здобувач

Науково-дослідного інституту публічного права

ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ПІДСТАВА ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ ВІД ЗДІЙСНЕННЯ АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Вступ. Однією з необхідних умов виникнення податкового обов'язку від здійснення адвокатської діяльності є наявність об'єкта оподаткування. Така обставина як об'єкт оподаткування припускає можливість появи у особи, яка провадить адвокатську діяльність, джерела матеріальної вигоди. Відповідно, об'єкт оподаткування має сприяти економічно правильному вибору того, що саме буде оподатковуватися від результатів здійснення адвокатської діяльності. Тому правильне визначення об'єкта оподаткування від наслідків провадження адвокатської діяльності має як теоретичний, так і прикладний характер.

Питанням визначення об'єкта оподаткування приділяли увагу такі вчені, як А.С. Дубоносова, О.О. Журавльова, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, Ю.В. Оніщик, С.В. Пархоменко-Цирюцяц, С.Г. Пепеляєв, О.В. Чуркін та ін. Однак проблема об'єкта оподаткування від результатів здійснення адвокатської діяльності залишилась поза увагою науковців, що й зумовлює актуальність її детального дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є встановлення сутності та значення об'єкта оподаткування для визначення податкового обов'язку від здійснення адвокатської діяльності.

Результати дослідження. Податкове законодавство України не містить чіткого визначення поняття «об'єкт оподаткування». У Податковому кодексі (далі – ПК України) наведено лише найпоширеніші об'єкти оподаткування, залишивши поза увагою питання щодо загального визначення об'єкта оподаткування та вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування. У п. 22.1 ст. 22 ПК України встановлено, 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 [1]. Відсутність необхідних юридичних прийомів у визначенні об'єкта оподаткування посприяла тому, що законодавець пішов головним чином шляхом перерахування можливих явищ господарського життя, що можуть послужити економічною підставою для оподаткування, але, не знайшовши можливості закріпити вичерпний перелік таких явищ, зробив спробу

встановити юридичні ознаки об'єкта оподаткування [2, с. 90].

З цього приводу М. Козацька наводить декілька зауважень. Так, по-перше, ст. 22 ПК України фактично не надає визначення об'єкта оподаткування як родового поняття та окремого елементу податку. Зазначена стаття містить лише загальний і неповний перелік видів об'єктів, з якими ПК України пов'язує виникнення податкового обов'язку зі сплати певного податку. По-друге, у наведеному визначенні вбачається певна тавтологія, оскільки, виходячи з буквального прочитання тексту ст. 22 ПК України, «об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари ... та інші об'єкти ...». При цьому, що саме український законодавець розуміє під словосполученням «інші об'єкти», залишається незрозумілим. По-третє, єдиною ознакою об'єкта оподаткування, так чи інакше вказаною українським законодавцем, є те, що з наявністю об'єктів оподаткування податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Однак така ознака вказана дещо нечітко, оскільки знову ж таки з буквального прочитання с. 22 ПК України незрозуміло, чи стосується фраза «з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку» всіх видів об'єктів оподаткування, перелічених перед цим, або ж тільки «інших об'єктів» [3, с. 147].

Не відрізняється єдністю тлумачення категорія «об'єкт оподаткування» і у податковій літературі. Так, С.Г. Пепеляєв вважає, що під об'єктом оподаткування слід розуміти ті юридичні факти (дії, події, стани), які обумовлюють обов'язок суб'єкта сплатити податок [4, с. 46]. Натомість А.С. Дубоносова визначає поняття «об'єкт оподаткування» як законодавчо визначеного елемента правового механізму податку, що обумовлює формування у платника як податкового обов'язку в цілому, так і окремих його складових, і виступає економічною основою податку [5, с. 6]. На її думку для чіткого формулювання дефініції «об'єкт оподаткування», треба виходити з економіко-правової природи цього об'єкта, що передбачає наявність економічної основи, а також відповідної форми закріплення. Об'єкти оподаткування – це ті об'єкти, що мають економічний потенціал, пов'язані із господарською діяльністю платника податку або належать платнику на праві власності, мають вар-

тісний еквівалент [5, с. 15]. У свою чергу О.В. Чуркін виділяє дві основні ознаки, відповідно до яких об'єкт оподаткування може являти собою категорію, що має вартісну, кількісну або фізичну характеристику, а також умова, що породжує обов'язок сплати податку [6, с. 18]. О.В. Покатаєва об'єкт оподаткування визначає як юридичний факт (дія, подія), що має майнову характеристику (набуття права власності, права оренди) або економічну характеристику (отримання доходу; прибутку; поставка, ввезення, вивезення, пересилання товарів та послуг; вчинення юридично значущих дій), та зумовлюють до виникнення у юридичної особи, її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичної особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [7, с. 253].

Згідно ч. 3 ст. 4 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» організаційними формами адвокатської діяльності є: індивідуальна адвокатська діяльність, адвокатське бюро та адвокатське об'єднання [8]. Від обраної організаційно-правової форми адвокатської діяльності залежить специфіка визначення об'єкта оподаткування результатів провадження адвокатської діяльності.

У ч. 1 ст. 13 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» передбачено, що адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою [8]. Згідно ПК України адвокат як самозайнята особа є платником податку на доходи фізичних осіб та військового збору. Відповідно до пп. 163.1.1 п. 163.1 ст. 163, п. 178.3 ст. 178 ПК України об'єктом оподаткування від результатів провадження адвокатської діяльності індивідуально є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, а саме сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження адвокатської діяльності [1].

Відповідно до ч. 1 ст. 14, ч. 1 ст. 15 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокатське бюро є юридичною особою, створеною одним адвокатом, а адвокатське об'єднання є юридичною особою, створеною шляхом об'єднання двох або більше адвокатів (учасників) [8]. Адвокатське бюро та/або адвокатське об'єднання можуть перебувати як на загальній, так і на спрощеній системі оподаткування. Адвокатське бюро та/або адвокатське об'єднання, які обрали загальну систему оподаткування, є платниками податку на прибуток підприємств. Згідно ст. 134 ПК України об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового ре-

зультату 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 цього Кодексу [1].

На думку Ю.С. Шорохової 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 резидентства, тоді як існують й інші класифікаційні схеми. Отже, таке визначення характеризується неповнотою та однобокiстю. У зв'язку з цим вона пропонує під об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств розуміти обставину, 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 [9].

У разі обрання адвокатським бюро та/або адвокатським об'єднанням спрощеної системи оподаткування об'єктом оподаткування відповідно до п. 292.1 ст. 292 ПК України є дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі [1].

Необхідно відмітити, що адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, адвокатське бюро та/або адвокатське об'єднання, якщо використовують працю найманих працівників, є податковими агентами, тобто обчислюють, утримують і сплачують податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, отримані найманими працівниками в результаті відносин з ними. Крім цього, адвокатське бюро та/або адвокатське об'єднання можуть бути податковими агентами у разі виплат дивідендів на користь засновника та/або учасника (учасників) таких утворень у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини). Згідно п. 170.5 ст. 170 ПК України об'єктом оподаткування податку на доходи фізичних осіб від дивідендів є дохід, отриманий фізичною особою у вигляді дивідендів. У пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлено, що дивіденди – це платіж,

що здійснюється юридичною особою, у тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюється також платіж у грошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини) [1]. Платником податку на доходи фізичних осіб від дивідендів є засновник та/або учасник (учасники) адвокатського бюро та/або адвокатського об'єднання, але обов'язки податкового агента під час нарахування та виплати покладаються на адвокатське бюро та/або адвокатське об'єднання.

Як бачимо, об'єктом оподаткування результатів адвокатської діяльності може бути як дохід, так і прибуток. Співвідношення категорій «прибуток» та «доходи» є спірним питанням економічної теорії, яке не має однозначного вирішення на сучасному етапі, оскільки серед економістів сталось два погляди на цю проблему: один полягає в тому, що прибуток і дохід є тотожними поняттями, які можна використовувати як синоніми, а другий – що це дві різні категорії, котрі співвідносяться як ціле із частиною: дохід – це сукупність всіх грошових та натуральних надходжень, що отримуються особою за певний період, а прибуток – це різниця між отриманим доходом та витратами, пов'язаними з отриманням цих доходів [10; 11; 12; 13].

На наш погляд, поняття «дохід» ширше категорії «прибуток». Дохід широко використовується на загальному, економічному та побутовому рівні. Можна говорити про національний дохід держави, дохід громадян, дохід підприємства. Дохід – це загальна сума грошових надходжень підприємства від реалізованої продукції, виконаних робіт або послуг. Загальний дохід підприємства – це сума доходу, отриманого фірмою від продажу певної кількості продукції. Валовий дохід підприємства становить грошову виручку від реалізації продукту (виконання робіт чи послуг), інших матеріальних цінностей і майна підприємства (включаючи основні фонди) тощо, зменшену на суму постійних витрат підприємства. Прибуток підприємства є складовою частиною доходу, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. Він характеризує перевищення надходжень над витратами, мету підприємницької діяльності і вважається одним з головних показників результативності діяльності підприємства [14, с. 313].

На розрізнення дефініцій «дохід» та «прибуток» вказує і законодавче визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств. У ст. 134 ПК України акцент здійснено на тому, що прибуток визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу [1].

Отже, передбачаючи можливість вирахування з сум отриманих доходів витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, законодавець оперує поняттям «прибуток», а при оподаткуванні доходів фізичних осіб, механізм якого не передбачає зменшення сум отриманих доходів на суму понесених витрат, використовується поняття «дохід». Відповідно, дефініції «дохід» та «прибуток» є різними категоріями і відрізняються врахуванням сум витрат, понесених при отриманні доходів [15, с. 54].

Висновки. Об'єкт оподаткування результатів здійснення адвокатської діяльності – це те, що підлягає оподаткуванню, вказує на обставини, за яких у адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально, адвокатського бюро та адвокатського об'єднання, виникає податковий обов'язок обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством. Об'єктом оподаткування результатів адвокатської діяльності може бути як дохід, так і прибуток. Дефініції «дохід» та «прибуток» є різними категоріями і відрізняються врахуванням сум витрат, понесених при отриманні доходів. Об'єктом оподаткування результатів адвокатської діяльності адвоката, що провадить адвокатську діяльність індивідуально, є дохід. Об'єктом оподаткування результатів адвокатської діяльності адвокатського бюро та адвокатського об'єднання може бути як прибуток, так і дохід. Наразі у податковому законодавстві відсутні визначення таких категорій як «дохід» та «прибуток». Для усунення цієї неузгодженості необхідно внести відповідні зміни до ст. 14 ПК України.

Література

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве : дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2002. 175 с.
3. Козацька М. Щодо питання теоретичного та законодавчого визначень об'єкта оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10. С. 145–150.
4. Налоговое право : Учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 608 с.
5. Дубоносова А.С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2009. 21 с.

6. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособие. М.: Юрист, 2003. 120 с.

7. Покатаева О.В. Правове визначення об'єкта оподаткування. *Право і безпека*. 2010. № 5 (37). С. 251–255.

8. Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України від 5 липня 2012 року № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17>.

9. Шорохова Ю.С. Щодо проблемних питань визначення об'єкта податку на прибуток підприємств. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2015_1_25.

10. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1978. 375 с.

11. Робинсон Дж. Экономическая теория несовершенной конкуренции. М.: Прогресс, 1986. 228 с.

12. Словарь современной экономической теории Макмиллана. М.: Инфра-М, 1997. 352 с.

13. Єщенко П.С. Сучасна економіка : навчальний посібник. К.: Вища школа, 2005. 287 с.

14. Орехова А.І. Економічна сутність категорії прибутку. *Інноваційна економіка*. 2013. № 7 (45). С. 313–316.

15. Рядінська В.О. Правове забезпечення становлення та розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Державний науково-дослідний інститут МВС України. Київ, 2015. 569 с.

Анотація

Садовська І. О. Об'єкт оподаткування як підстава виникнення податкового обов'язку від здійснення адвокатської діяльності. – Стаття.

У статті розглянуто проблемні питання законодавчого та теоретичного визначень об'єкта оподаткування результатів адвокатської діяльності. Вказано на відсутність законодавчого визначення об'єкта оподаткування у Податковому кодексі України. Розглянуто існуючі наукові підходи розуміння поняття «об'єкт оподаткування». Зазначено, що об'єкт оподаткування результатів здійснення адвокатської діяльності це те, що підлягає оподаткуванню, вказує на обставини, за яких у суб'єкта оподаткування виникає податковий обов'язок. Обґрунтовано, що об'єктом оподаткування результатів адвокатської діяльності може бути як дохід (індивідуальна адвокатська діяльність), так і прибуток (здійснення адвокатської діяльності у формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання). Встановлено, що дефініції «дохід» та «прибуток» є різними категоріями і відрізняються врахуванням сум витрат, понесених при отриманні доходів.

Ключові слова: об'єкт оподаткування, дохід, прибуток, податковий обов'язок, адвокатська діяльність, податкові правовідносини.

Аннотация

Садовская И. О. Объект налогообложения как основание возникновения налогового долга от осуществления адвокатской деятельности. – Статья.

В статье рассмотрены проблемные вопросы законодательного и теоретического определения объекта налогообложения результатов адвокатской деятельности. Указано на отсутствие законодательного определения объекта налогообложения в Налоговом кодексе Украины. Рассмотрены существующие научные подходы понимания понятия «объект налогообложения». Указано, что объект налогообложения результатов осуществления адвокатской деятельности это то, что подлежит налогообложению, указывает на обстоятельства, при которых у субъекта налогообложения возникает налоговая обязанность. Обосновано, что объектом налогообложения результатов адвокатской деятельности может быть как доход (индивидуальная адвокатская деятельность), так и прибыль (осуществление адвокатской деятельности в формах адвокатского бюро и адвокатского объединения). Установлено, что дефиниции «доход» и «прибыль» являются разными категориями и отличаются учетом сумм расходов, понесенных при получении доходов.

Ключевые слова: объект налогообложения, доход, прибыль, налоговая обязанность, адвокатская деятельность, налоговые правоотношения.

Summary

Sadowska I. O. The object of taxation as a basis for tax liability arising from the practice of a lawyer. – Article.

The article deals with the problematic issues of legislative and theoretical definitions of the object of taxation of the results of the lawyer's activity. It is pointed out that there is no legislative definition of the object of taxation in the Tax Code of Ukraine. Existing scientific approaches to understanding the concept of «object of taxation» are considered. It is noted that the taxable object of taxation indicates the circumstances in which the taxable person is subject to tax liability. It is justified that the object of taxation of the results of a lawyer's activity can be both income (individual advocacy) and profit (the practice of advocacy in the form of a law firm and a law association). It is established that the definitions of «income» and «profit» are of different categories and differ in the amount of expenses incurred in obtaining income.

Key words: object of taxation, income, profit, tax liability, legal activity, tax relations.