

УДК 342 : 336.22

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.06.2.38>

ХАРАКТЕРИСТИКА ОБ'ЄКТУ ТА БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК СКЛАДОВИХ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Греца С.М.,

докторка юридичних наук, професорка,
професорка кафедри конституційного права
та порівняльного правознавства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: 0000-0002-9174-7454

Греца С.М. Характеристика об'єкту та бази оподаткування як складових елементів податку на додану вартість.

У статті розглянуто правову характеристику об'єкта та бази оподаткування як ключових елементів механізму податку на додану вартість (ПДВ), що мають визначальне значення для забезпечення належного функціонування системи непрямих податків в Україні. Авторка виходить із положення, що юридична конструкція податку як фінансово-правового інституту повинна містити чітко визначені елементи, закріплені на законодавчому рівні, оскільки саме їх конкретизація гарантує реалізацію принципу законності оподаткування та правової визначеності платників податків.

Досліджено еволюцію підходів законодавця до визначення об'єкта оподаткування ПДВ – від оподаткування оборотів з реалізації до сучасного розуміння як операцій платників податку з постачання товарів і послуг, імпорту та експорту. Здійснено порівняльний аналіз наукових позицій щодо відповідності української моделі ПДВ її економічній сутності. Авторка доводить, що закріплення у законі об'єкта оподаткування у вигляді конкретних операцій, а не вартісної категорії «доданої вартості», є логічним і виправданим з огляду на принципи простоти та ефективності адміністрування. Такий підхід мінімізує ризики надмірного ускладнення розрахунків, забезпечує можливість оперативного податкового контролю через електронні реєстри податкових накладних і сприяє стабільності податкових правовідносин.

Авторка звертає увагу на наукові дискусії щодо складу елементів бази оподаткування, підкреслюючи, що до неї повинні включатися всі суми компенсації вартості товарів і послуг, а виключення окремих економічних складових (амортизації, соціальних внесків, акцизу тощо) суперечило б логіці непрямого оподаткування. Підкреслено, що чинна модель визначення бази ПДВ відповідає критеріям правової визначеності та адміністративної ефективності, хоча потребує подальшої гармонізації з європейськими стандартами.

У підсумку зроблено висновок, що законодавче визначення об'єкта та бази оподаткування у чинній редакції Податкового кодексу України є концептуально виваженим, відповідає сучасним потребам податкового адміністрування й забезпечує баланс інтересів держави та платників податків. Водночас подальше вдосконалення правового механізму ПДВ має ґрунтуватися на узгодженні економічного змісту доданої вартості з її юридичною формою, що дозволить підвищити рівень нейтральності та прозорості оподаткування в Україні.

Ключові слова: податок на додану вартість, об'єкт оподаткування, база оподаткування, податковий механізм, податкове адміністрування, звичайна ціна, додана вартість.

Hretsa S.M. Characteristics of the object and tax base as components of the value-added tax.

The article examines the legal characteristics of the object and tax base as key elements of the value-added tax (VAT) mechanism, which are crucial for ensuring the effective functioning of the indirect tax system in Ukraine. The author proceeds from the position that the legal framework of taxation as a financial and legal construct must contain clearly defined elements enshrined at the legislative level, since their specification guarantees the implementation of the principle of legality and the legal certainty of taxpayers.

The evolution of the legislator's approaches to defining the object of VAT taxation is analyzed — from the taxation of sales turnover to the modern understanding of taxable transactions involving the supply of goods and services, import, and export. A comparative analysis of scholarly opinions regarding the consistency of the Ukrainian VAT model with its economic substance is provided. The author argues that defining the object of taxation as specific transactions, rather than as the value category of added value, is logical and justified in view of the principles of simplicity and administrative efficiency. This

approach minimizes the risks of overcomplicated calculations, enables operational tax control through electronic registers of tax invoices, and contributes to the stability of tax relations.

Attention is drawn to scientific debates concerning the composition of the tax base, emphasizing that it should include all amounts of compensation for goods and services, while the exclusion of particular economic components (such as depreciation, social contributions, or excise duties) would contradict the logic of indirect taxation. It is emphasized that the current model for determining the VAT base meets the criteria of legal certainty and administrative efficiency, although further harmonization with European standards remains desirable.

It is concluded that the legislative definition of the object and tax base in the current version of the Tax Code of Ukraine is conceptually sound, meets the modern requirements of tax administration, and ensures a balance between the interests of the state and taxpayers. At the same time, further development of the VAT legal mechanism should focus on harmonizing the economic substance of value added with its legal form, thereby enhancing the neutrality and transparency of taxation in Ukraine.

Key words: value-added tax, object of taxation, tax base, tax mechanism, tax administration, arm's length price, value added.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість є одним із ключових інструментів формування доходної частини бюджету, а тому ефективність його функціонування безпосередньо залежить від правильності побудови правового механізму оподаткування. У цьому контексті особливого значення набуває визначення таких його елементів, як об'єкт і база оподаткування, адже саме вони забезпечують юридичну визначеність податкових зобов'язань та можливість належного адміністрування податку. Незважаючи на тривалу історію застосування ПДВ в Україні, у науці та практиці податкового права триває дискусія щодо сутності та співвідношення об'єкта й бази оподаткування, їх впливу на принципи справедливості, рівності та нейтральності оподаткування. Відсутність єдності підходів у теорії та неоднозначність правозастосування зумовлюють потребу в науковому аналізі правової природи цих елементів механізму ПДВ, уточненні меж їхнього змісту та ролі у забезпеченні ефективності податкового регулювання.

Стан дослідження. Дослідженню елементів механізму сплати податків і зборів, зокрема податку на додану вартість, були присвячені праці таких вчених, як Амосов О.Ю., Дяковський Д.А., Калінеску Т.В., Кучерявенко М.П. та інших.

Метою цієї статті є розкриття таких елементів механізму оподаткування ПДВ, як об'єкт та база оподаткування, а також визначення їх взаємозв'язку та співвідношення.

Виклад основного матеріалу. Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади й управління щодо їх встановлення, зміни і скасування, так і чітким закріпленням усіх елементів, що характеризують податок як цілісний досконалий механізм [1, с. 133].

Відповідно до ст.7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [2].

У теорії податкового права вказані обов'язкові елементи податкового механізму прийнято поділяти на основні та додаткові. Основні визначають фундаментальні характеристики податку, такі як платник податку, об'єкт оподаткування та ставка податку. Інші обов'язкові елементи є додатковими, вони конкретизують специфіку податку, уточнюють процедуру сплати та створюють його завершену конструкцію. Факультативним елементом податкового механізму є податкові пільги та порядок їх застосування [3, с. 40].

На думку деяких учених, українське законодавство деталізує особливості обчислення податку з кожного окремого виду, але необхідно визначити загальні підстави для обчислення податків, причому наявна можливість для їх розробки, тому що ця процедура йде через використання загальних, однакових для всіх податків елементів (податкової бази, податкової ставки, податкових пільг тощо) [4, с.85]. Твердження про однаковість елементів для всіх податків є доволі дискусійним, склад цих елементів, їх перелік дійсно однаковий, проте за своїм змістом ці елементи для кожного податку і збору, безумовно, різні, їх неможливо повністю уніфікувати, адже відрізняється і коло платників податків, і об'єкти та база оподаткування, ставки, пільги тощо. Тому необхідним є визначення елементів податкового механізму щодо кожного окремого податку і збору, у даному випадку мова буде йти про податок на додану вартість.

Об'єкт оподаткування є обов'язковим елементом податкового механізму обчислення податку на додану вартість. Деякі вчені вважають, що податок на додану вартість в українському виконанні не відповідає назві. Один з аргументів полягає у тому, що в Україні він начебто обкладає не додану

вартість, а грошовий оборот, а тому має інший соціально-економічний зміст. Дійсно, у свій час і в Законі України "Про податок на добавлену вартість" від 20.12.91 р., і в однойменному Декреті Кабінету Міністрів від 26.12.92 р. об'єктом оподаткування були названі обороти з реалізації [5, с. 169]. Уже Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. та діючий Податковий кодекс України об'єктом оподаткування встановлює операції з продажу, однак аж ніяк не додану вартість. Можна подумати, що оподатковується не тільки додана вартість, а й вартість спожитих у процесі діяльності засобів виробництва [6, с. 51].

У сучасній загальній економічній теорії додану вартість визначають як створений дохід або вартість чистої продукції. У цьому випадку вона визначається шляхом підсумовування її складових елементів – заробітної плати, процента, ренти та прибутку [7, с. 34].

На нашу думку, законодавець вірно визначив об'єктом оподаткування саме певні визначені операції платника податку, а не вартісну величину – додану вартість продукції, оскільки вартісна величина виміру характерна для бази, а не для об'єкту оподаткування, а крім того, при встановленні об'єктом оподаткування доданої вартості значно ускладнився б процес адміністрування податку.

Таким чином, на сьогодні об'єктом оподаткування ПДВ визнаються операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингоодержувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

З метою оподаткування до операцій із ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

Необхідно наголосити, що законодавець наповнює термін «постачання товарів» доволі широким змістом, і крім традиційних операцій з передачі права власності товарів (купівля-продаж, дарування тощо) до них віднесено, зокрема: передача товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення; ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку тощо.

Важливим у процесі адміністрування податку на додану вартість є визначення бази оподаткування. Як справедливо зазначає Кучерявенко М.П., встановлення бази оподаткування повинно здійснюватися на підставі таких принципів:

однорідності бази оподаткування;

можливості застосування до бази оподаткування конкретної одиниці її виміру;

простоти і зрозумілості визначення бази оподаткування;

зручності застосування бази оподаткування для обчислення податку;

можливості обліку бази оподаткування [1, с. 197].

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку, який нараховується відповідно до підпунктів 213.1.9 і 213.1.14 пункту 213.1 статті 213 Податкового кодексу України, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

Необхідно наголосити, що тривалий період у податковому законодавстві України діяло правило, відповідно до якого база оподаткування операцій з постачання будь-яких товарів або послуг визначалася виходячи з договірної вартості, але на рівні, не нижчому за звичайні ціни. При цьому, на відміну від оподаткування прибутку підприємств, при обчисленні якого у той час звичайні ціни застосовувались переважно до операцій з пов'язаними особами, для податку на додану вартість правило звичайних цін діяло для всіх операцій не залежно від суб'єктного складу контрагентів і їх пов'язаності. З одного боку, це сприяло захисту інтересів держави, запобігало мінімізації податкових платежів шляхом штучного заниження бази оподаткування. З другого боку, це ускладнювало

процес адміністрування податку на додану вартість, адже на той час правовий механізм визначення звичайних цін був далекий від досконалості, що призводило до чисельних суперечок між платниками податків та податковими органами з приводу правильності визначення бази оподаткування. З вересня 2013 року були запроваджені зміни до податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення. Ці нововведення передбачали доволі складний механізм визначення звичайної ціни для контрольованих операцій (як правило, ці операції здійснювалися з пов'язаними особами – нерезидентами). Поширення такого порядку визначення звичайних цін для всіх платників податку на додану вартість значно б ускладнило порядок адміністрування цього порядку, тому законодавець на той час передбачив застосування звичайних цін при визначенні бази оподаткування ПДВ тільки для контрольованих операцій. Щодо інших операцій, певний період законодавець взагалі не обмежував мінімальний рівень бази оподаткування, що, з точки зору державних інтересів було не зовсім виправдано. Тільки з 2015 року було запроваджено правило, за яким база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайної ціни, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни) [2].

У науковій літературі розглядаються аспекти щодо якісного складу бази оподаткування при здійсненні відповідних операцій з продажу товарів чи послуг. На думку деяких спеціалістів, вона має низку елементів, які за своїм економічним змістом не повинні бути складовою доданої вартості: амортизація, велика кількість місцевих податків і зборів, джерелом сплати яких є собівартість (одна із складових бази ПДВ), акцизний податок, мито, відрахування на соціальне страхування, внески до Пенсійного фонду тощо. Однак такий підхід є неправильним з точки зору економічної теорії. Звичайно, додана вартість з метою оподаткування має бути максимально очищена від зайвих елементів за рахунок зменшення нарахувань на зарплату і зменшення кількості податків, а не за рахунок виключення їх із бази ПДВ. Адже це може суттєво ускладнити розрахунки [8, с. 80].

В Україні законодавець не деталізує склад або структуру бази оподаткування ПДВ. Податковий кодекс передбачає, що до складу договірної (контрактної) вартості, яка є базою оподаткування, включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань. Ми вважаємо такий підхід цілком виправданим, визначення бази оподаткування на рівні загальної суми компенсації за товари чи послуги значно спрощує адміністрування податку, тоді як зайва деталізація елементів та складових доданої вартості ускладнювала б облік, обчислення податку та контроль за його сплатою, суперечила б принципу простоти, зрозумілості та зручності застосування бази оподаткування.

Базою оподаткування для операцій з вивезення товарів за межі митної території України є договірна (контрактна) вартість таких товарів, зазначена в митній декларації, оформленій відповідно до вимог Митного кодексу України.

Також закон визначає особливості визначення бази оподаткування в окремих випадках, зокрема: при здійсненні підприємницької діяльності з постачання вживаних товарів (комісійної торгівлі); при передачі товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління; при постачанні товарів за договорами фінансового лізингу, які були повернуті лізингоодержувачем; при ліквідації основних виробничих і невикористаних засобів; при здійсненні коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту у зв'язку із зміною суми компенсації вартості товарів або послуг тощо.

Висновок. На сьогодні в Україні законодавець цілком обґрунтовано визначив об'єктом оподаткування певні операції платника податку, а не вартісну величину – додану вартість продукції. Наша позиція пояснюється тим, що по-перше, вартісна величина виміру характерна для бази, а не для об'єкту оподаткування. По-друге, при встановленні об'єктом оподаткування доданої вартості значно ускладнився б процес адміністрування податку, оскільки визначення її величини необхідно було б враховувати складові доданої вартості – спожитої на цьому етапі виробництва або продажу сировини та матеріалів, заробітної плати, амортизації тощо, що, у порівнянні з діючим порядком, доволі обтяжливо. По-третє, така конструкція об'єкту оподаткування не давала б можливості податковим органам здійснювати поточний контроль за правильністю визначення податкових зобов'язань чи сум від'ємного значення платника податків, який зараз здійснюється за допомогою

адміністрування єдиного реєстру податкових накладних, у якому неможливо було б перевірити правильність визначення тільки доданої вартості, тоді як загальний оборот і визначену з нього суму податкових зобов'язань визначити не складно.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229-230.
3. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. К.: Знання, 2012. 389 с.
4. Амосов О.Ю. Податкова політика та податкова система: навч. посіб. / О.Ю. Амосов, А.О. Дегтяр, Т.В. Меркулова. Х.: Магістр, 2010. 140 с.
5. Вишневский В.П. Налогообложение предприятий в Украине. Донецк: ИЭП НАН Украины, 2008. 328 с.
6. Калінеску Т.В. Адміністрування податків [Навч. посіб.] / Т.В. Калінеску, В.О. Корецька-Гармаш, В.В. Демидович. К.: «Центр учбової літератури», 2013. 290 с.
7. Податок на додану вартість: Навчальний посібник. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. 396 с.
8. Дяковський Д.А. Оподаткування доданої вартості в Україні. Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит. Об'єднаний інститут економіки НАН України. Київ, 2004. 214 с.