

**В І Д Г У К**

офіційного опонента кандидата юридичних наук

**Усенко Євгенії Андріївни**

на дисертацію **Лук'янцева С. О.** на тему:

**«Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств»,**  
поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук  
за спеціальністю **12.00.07 – адміністративне право і процес;**  
**фінансове право; інформаційне право**

---

**Актуальність теми дослідження.** Розвиток в Україні ринкових відносин поряд із реформуванням податкової системи та постійним удосконаленням процесуальних норм у податковому праві свідчать про актуальність питань, пов'язаних із вдосконаленням системи оподаткування, а також правового регулювання відносин, що складаються у цій сфері. Сьогодні вже не викликає заперечень думка, що помилки в правовому регулюванні оподаткування підприємств, які роблять свій внесок у вироблення ВВП країни, неодмінно ведуть до зменшення надходжень до відповідного рівня бюджетів. Ці помилки також негативно впливають на загальний економічний і соціальний стан в країні, викликаючи бурхливі негативні реакції суб'єктів оподаткування. Тому актуальність роботи Лук'янцева С. О. не викликає сумнів. Отже, робота є своєчасною та заслуговує на увагу.

Мета й завдання дисертаційної роботи обумовлені об'єктом дослідження, який складають суспільні відносини, що виникають під час реалізації податкового обов'язку платниками податку на прибуток підприємств. Предметом дослідження виступає правове регулювання оподаткування прибутку підприємств, практика застосування відповідних правових норм, а також методологічні проблеми правового регулювання оподаткування прибутку підприємств.

Лук'янцев С. О. підійшов до вивчення обраної теми дисертаційної роботи комплексно, послідовно, обґрунтовуючи свої думки та пропозиції

досить детально та виважено. Дана робота є комплексним дослідженням важливої науково-практичної проблеми, що дозволяє вирішити низку конкретних прикладних проблем, а також забезпечити подальше удосконалення правового регулювання оподаткування прибутку підприємств. При цьому автор спирається на значний історичний та сучасний досвід наукових досліджень із зазначеного питання, викладений у вітчизняній юридичній літературі, а також на аналіз сучасних тенденцій в податковому праві як в Україні, так і за кордоном. Із змісту дисертації та переліку використаних джерел можна зробити висновок про ґрунтовність проведеного аналізу усіх окреслених проблем, тому висновки дисертації є змістовними, фундаментальними й обґрунтованими.

Відповідно до мети, предмета й об'єкта дослідження побудована й структура роботи, яка сприяла достатньо повному розкриттю проблем, що аналізуються у роботі, їх послідовному, логічному розгляду, дозволила обґрунтовано викласти результати наукового дослідження, розкрити основні наукові положення, висновки та рекомендації. Структура дисертації є логічною, відповідає меті і завданням дисертаційного дослідження, що забезпечує його цілісність.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, та їх достовірність.**

Об'єктивність і достовірність результатів забезпечується використанням загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, а також апробацією результатів роботи на науково-практичних конференціях та у фахових виданнях.

Отже, автор демонструє свою здатність до логічного правового аналізу складних суспільних відносин у податковій сфері, своє вміння робити нові, самостійні висновки, аналізувати та узагальнювати різні підходи до вирішення складних правових питань.

період. Відповідно до цього різними є процедури обчислення податку, його сплати, формування та подання податкової звітності.

У процесі з'ясування правової природи податку на прибуток підприємств, його місця в податковій системі України дисертант ретельно аналізує підходи різних вітчизняних та зарубіжних авторів щодо визначення поняття податкової системи, її складових та основних характеристик. При цьому автор висловлює вірну думку про те, що податкова система є поняттям ширшим, ніж визначалося раніше у законодавчих актах України, тому що включає у себе не лише вичерпний перелік податків та зборів, а й процесуальне забезпечення їх впровадження (введення, зміни, скасування) та справляння. Саме тому перехід до використання категорії «податкова система» є доречним.

Дисертант з метою визначення місця податку на прибуток підприємств в сучасній податковій системі України зупиняється на декількох питаннях. По-перше, проведено дослідження динаміки розвитку правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні. По-друге, охарактеризовано задіяння цього податкового платежу у системі джерел державних доходів. При цьому робиться спроба розкрити питання, що знаходяться на стику податкового та бюджетного регулювання. В роботі знайшло відображення і порівняння податку на прибуток підприємств з іншими податками, які входять до складу податкової системи України.

Визначаючи місце податку на прибуток підприємств у податковій системі України, автор проводить цікавий історичний аналіз, як змінювалися критерії визначення прямих та непрямих податків, порівнюючи ці критерії та погляди науковців на цю проблему. Аналізуючи співвідношення категорій «дохід» та «прибуток», автор робить слушні висновки про необхідність подальшого вдосконалення змісту окремих положень Податкового кодексу України та нормативних

Наукова цінність роботи полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні комплексним дослідженням проблем правового регулювання оподаткування прибутку підприємств з урахуванням проведених докорінних податкових реформ.

**Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Дисертаційному дослідженню в цілому та кожному з його розділів притаманний належний рівень наукової новизни.

---

Привертає увагу ґрунтовний та всебічний підхід дисертанта до аналізу динаміки нормативного регулювання відносин з приводу визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Наголос робиться на ролі ведення бухгалтерського обліку та формування й подання податкової звітності для визначення об'єкта оподаткування. Вказується на наявність податкової мети складання та ведення фінансової звітності, яка є компонентом складного юридичного факту, що зумовлює виникнення податкового обов'язку по податку на прибуток підприємств. Обґрунтовується така авторська позиція тим, що податковий обов'язок по податку на прибуток підприємств виникає не просто через наявність об'єкта оподаткування, а внаслідок одночасної формалізації трьох складових: а) реєстрації юридичної особи як платника цього податку; б) фактичної наявності об'єкта оподаткування; в) фіксації об'єкта оподаткування у документах фінансової звітності, які є зовнішнім вираженням об'єкта, його числовим відображенням у документі.

Позитивно варто оцінити впрокремлення двох режимів реалізації податкового обов'язку платниками податку на прибуток підприємств. Основним критерієм їх диференціації є поєднання економічних ознак та інших характеристик платника, коли залежно від обсягу прибутку платники мають змогу обирати квартальний або річний податковий

актів з питань бухгалтерського обліку, які визначають ці поняття та оперують ними.

Досліджуючи категорію платника податку на прибуток, Лук'янцев С. О. проводить цікавий та корисний аналіз такого поняття, як «постійне представництво юридичної особи», спираючись на аналіз норм Податкового кодексу України, міжнародних договорів щодо уникнення подвійного оподаткування та міжнародної практики з цих питань. Автор також приділив достатньо уваги та ретельно проаналізував питання щодо правового регулювання об'єкту оподаткування та ставки податку на прибуток підприємств, не обійшовши при цьому досвід правового регулювання з цього питання в зарубіжних країнах.

Викликає науковий інтерес також і аналіз додаткових елементів правового механізму податку на прибуток підприємств, в рамках якого розглядається важливе як з економічної, так і з соціальної точок зору питання щодо пільг при справлянні податку. Так, автор вірно відзначає, що незважаючи на широке використання в теорії та на практиці поняття «податкові пільги», до теперішнього часу в законодавстві та у правовій літературі не склалося одностайного чітко визначеного підходу до загального розуміння змісту податкових пільг, крім того відсутня розгорнута їх класифікація. Особливу увагу дисертант звертає на закріплення значної кількості пільг по податку на прибуток підприємств у Прикінцевих положеннях Податкового кодексу України, що порушує цілісність відповідного розділу Податкового кодексу, у якому мають визначатися всі елементи податку на прибуток підприємств. У цьому зв'язку доречно зробити наголос на тому, що сьогодні в українському законодавстві відсутні норми з визначення об'єктивних критеріїв доцільності надання тих чи інших пільг, що залишає можливість «ручного управління» та корупції при вирішенні цих питань.

Надбанням автора можна вважати проведення багатопланового аналізу статистики надходжень від податку на прибуток підприємств. При цьому не лише наведена статистика надходжень від вказаного податку в Україні, а й зроблено наочне порівняння динаміки надходжень до бюджетів від цього платежу та інших податків, що становлять податкову систему України. Більше того, автор вдається до наведення статистичної інформації щодо надходжень від оподаткування підприємств в інших країнах світу, завдяки чому створюється науково та статистично підкріплене підґрунтя для визначення ефективності механізмів, що застосовуються в цих країнах, пропонуються шляхи підвищення ефективності оподаткування прибутку підприємств з врахуванням умов вітчизняного економічного, суспільного та правового розвитку.

Аналіз змісту дисертації дозволяє констатувати, що автором фундаментально проаналізовано наукову теоретичну літературу і реальні процеси, які відбуваються у сфері оподаткування прибутку підприємств. Назва дисертації відповідає змісту, мета й завдання дисертантом досягнуті повністю. Текст дисертації відповідає автореферату, а опубліковані за темою дисертації праці містять основні ідеї і положення, викладені в її тексті. Автореферат і дисертація оформлені відповідно до вимог, які пред'являються до такого роду робіт.

Зауваження щодо форми та змісту дисертації. Разом з тим, урахувавши високу позитивну оцінку дисертаційного дослідження Лук'янцева О. С., слід звернути увагу на певні недоліки й спірні положення, а саме:

1. В роботі автор надає загальну характеристику податку на прибуток підприємств, наводить динаміку розвитку його правового регулювання, намагається визначити місце податку на прибуток підприємств серед інших податків і зборів, що складають податкову систему України. Цей податок характеризується автором як прямий

прибутковий податок, що пропорційно розподіляється між державним та місцевими бюджетами. Значну увагу автор при цьому приділяє відмежуванню прямих податків та непрямих, наводить характерні риси кожної з цих груп платежів. Утім, в роботі бракує чіткості у відмежуванні податків однієї групи – окремих прямих податків один від одного. Хотілося б почути думку автора щодо відмінності податку на прибуток підприємств від, наприклад, податку на доходи фізичних осіб, який за своєю суттю також є прямим прибутковим податком.

2. Досліджуючи категорію «прибуток», автор аналізує різницю між поняттями «дохід» та «прибуток». При цьому автор висловлює думку про те, що стосовно фізичної особи можуть використовуватися як об'єкт оподаткування тільки доходи, а ні в якому разі не прибуток. Цю точку зору автор аргументує тим, що розрахунок прибутку передбачає ведення бухгалтерської звітності, облік активів та пасивів тощо, і це можуть робити, на його думку, саме юридичні особи. Але в Україні господарську та підприємницьку діяльність дозволено вести не тільки юридичним особам, але й фізичним особам-підприємцям, на яких також покладено обов'язок ведення відповідної бухгалтерської та податкової звітності. Отже, виникає запитання: чому, на думку автора, у випадку з фізичними особами-підприємцями об'єктом оподаткування не може бути прибуток таких осіб (а не їх дохід)? Іншими словами, чому юридичним особам можна дозволити формувати об'єкт оподаткування, зменшуючи обсяг отриманого доходу на суму витрат, пов'язаних із його отриманням, а фізичним особам-підприємцям не можна дозволити вираховувати витрати, пов'язані із отриманням оподаткованого доходу?

3. В дисертації вказується, що «податкове право, з одного боку, регулює відносини щодо надходження коштів до доходної частини бюджетів, а з іншого – ці відносини охоплюються бюджетним правом». На нашу думку, між податкових та бюджетним правом існує чітке

розмежування сфер регулювання різних суспільних відносин. Так, податкове право регулює відносини, які виникають з приводу визначення та (або) формування суб'єкту та об'єкту оподаткування, а також у процесі безпосередньої сплати (перерахування) податків до відповідних, визначених нормативно-правовими актами, фондів. А бюджетне право, зокрема, визначає джерела наповнення тих чи інших публічних фондів, а також принципи перерозподілу коштів, які формуються із існуючих джерел.

---

4. При характеристиці податкових пільг автор в роботі відзначає, що скорочуватися може сума податку, яка підлягає сплаті, а не самі податкові обов'язки. При цьому, на думку автора, податкова пільга тільки змінює, а не зменшує податковий обов'язок, надаючи певні звільнення, оскільки не можна говорити про зменшення обов'язку щодо податкового обліку або податкової звітності. При цьому автор у подальшому зазначає, що можливість шукати найкращі податкові наслідки своєї діяльності, використовувати знання податкового законодавства і максимально використовувати податкові пільги є невід'ємним правом платника, та підкреслює, що всі податкові пільги мають одну загальну мету – скорочення розміру податкового зобов'язання платника податку. Отже, виникає питання до автора: якщо не всі податкові пільги мають зазначену податкову мету, то яку іншу мету можуть мати пільги і, на думку автора, таке становище речей є позитивним чи негативним явищем?

Проте, висловлені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційного дослідження Лук'янцева С. О. Вищезазначене засвідчує, що подана до захисту дисертаційна робота Лук'янцева С. О. є завершеним науковим дослідженням, у якому окреслено основні результати проведеного дисертантом наукового аналізу проблем, що є предметом дослідження. Отримані автором результати є науково обґрунтованими і у своїй сукупності вирішують поставлені у роботі наукові завдання, що сприяє вдосконаленню



теоретико-правових підходів до розуміння досліджуваних фінансово-правових явищ та формує основу для подальших наукових пошуків у цьому напрямку.

Вивчення змісту дисертації та автореферату надає підстави стверджувати, що рецензована дисертаційна робота на тему: «Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств» є самостійною, актуальною науковою працею, присвяченою дослідженню важливого питання для розвитку науки податкового права. Викладені у роботі висновки є достатньо виваженими та засвідчують, що подане до захисту дисертаційне дослідження відповідає вимогам, встановленим для робіт такого роду. Вищезазначене дозволяє зробити висновок, що автор поданої до захисту дисертаційної праці Лук'янець Сергій Олександрович заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Суддя

Вищого адміністративного суду України

кандидат юридичних наук

Є. А. Усенко

Підпис засвідчую

Секретаріатом колегії,  
апарату  
Д. М. Шевченко