ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

ЛУК'ЯНЦЕВ Сергій Олександрович

УДК 347.73

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

12.00.07 – адміністративне право і процес;

фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата юридичних наук

Ірпінь – 2018

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України, Державна фіскальна служба України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
Дмитрик Ольга Олександрівна,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
професор кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Берлач Анатолій Іванович,
професор кафедри конституційного
та адміністративного права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка;

кандидат юридичних наук,
Усенко Євгенія Андріївна,
суддя Вищого адміністративного суду України.

Захист відбудеться «27» квітня 2018 р. о 12 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної фіскальної служби України за адресою: 08201, вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська область.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: 08201, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область.

Автореферат розісланий «26» березня 2018 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради **Т. О. Мацелик**

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Формування публічних грошових фондів коштів відбувається переважно за рахунок надходжень від сплати фізичними та юридичними особами податків і зборів, які в своїй сукупності становлять податкову систему країни. При цьому обсяг податкових надходжень від реалізації податкового обов'язку юридичними особами значно більший, ніж від сплати відповідних платежів фізичними особами. В оподаткуванні юридичних осіб одним із основних є податок на прибуток підприємств. Саме цей платіж є класичним прибутковим податком з юридичних осіб в Україні, що становить питому вагу їх податкового навантаження.

Податку на прибуток підприємств належить провідне місце серед інших прибуткових податків у багатьох країнах світу. В Україні він є загальнодержавним, проте кошти від нього надходять, розподіляються між державним та місцевими бюджетами у встановлених бюджетним законодавством відсотках, що свідчить про важливість належної реалізації обов'язку з його сплати для фінансування потреб держави і суспільства в цілому, та місцевих громад. Останніми рокамиможливість ефективної реалізації податкового обов'язку, зокремазі сплати податку на прибуток підприємств,ускладнюється внесенням значної кількості змін до податкового законодавства, ґрунтовним видозміненням механізму даного платежу та новаціями щодо порядку реалізації всіх його складових. Усе це зумовлює необхідність вивчення доцільності окремих нормативних конструкцій, пошук способів ефективного упорядкування чинних норм і, як результат, розробку пропозицій щодо спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств, створення умов для привабливого інвестиційного клімату, гарантування реалізації прав і обов'язків усіх учасників податкових правовідносин.

Науково-теоретичним підґрунтям дисертаційного дослідження стали роботи таких дослідників, як: С. С. Алєксєєв, С. М. Братусь, О. Д. Василик, Л. І. Воронова, Н. І. Вовна, С. Гельбах, К. О. Гетьман, О. О. Головашевич, Б. Н. Іванов, С. І. Іловайський, О. О. Ісаєв, С. Т. Кадькаленко, Л. Є. Клець, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенко, І. А. Ларютіна, В. В. Левкович, М. В. Мірошниченко, О. А. Музика-Стефанчук, Л. О. Нікітіна, О. П. Орлюк, С. Г. Пепеляєв, Ю. А. Ровинський, А. А. Соколов, М. М. Сперанський, Н. П. Флісак, Г. В. Фоміна, С. Є. Фролов, С. Д. Ципкін, С. Д. Черних, А. М. Чвалюк, А. А. Шахмаметьєв, Р. А. Шепенко, І. І. Янжул та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження відповідає Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», що схвалена Указом Президента України від 12.01.2015 р. № 5/1215. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету

державної фіскальної служби України і є складовою науково-дослідної роботи кафедри за темою «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації: 0117U004165).

Тема дисертаційної роботи «Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств» затверджена на засіданні вченої ради Національного університету державної податкової служби України (протокол № 5 від 29.11.2012 р.).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення наукових знань про податок на прибуток підприємств, визначення його місця серед інших податків, з'ясування механізму даного платежу, виокремлення конструкцій, що сприяють підвищенню його фіскальної ефективності з одночасним досягненням балансу інтересів між платниками,державою і територіальними громадами. Відповідно до мети дисертації поставлено такі завдання:

- визначити ґенезу правового регулювання оподаткування юридичних осіб в Україні;
- з'ясувати місце податку на прибуток підприємств у податковій системі України шляхом порівняння його правового механізму з механізмами інших платежів;
- охарактеризувати процедури та особливості зарахування податку на прибуток підприємств до бюджетів відповідних рівнів, визначити його значення для державного та місцевих бюджетів;
- окреслити принципові особливості платників податку на прибуток підприємств та відмінності між родовим і видовим визначенням платника податку;
- провести диференціацію процедур встановлення правового статусу юридичних та фізичних осіб, охарактеризувати процедуру визначення моменту виникнення у них правоздатності;
- охарактеризувати процедури виключення окремих різновидів юридичних осіб з кола платників податку на прибуток підприємств;
- з'ясувати співвідношення національного та міжнародного підходу до розуміння поняття «постійні представництва»;
- встановити процедури та режими реалізації податкового обов'язку по податку на прибуток підприємств;
- розкрити значення впливу типу платника на процедури реалізації ним обов'язків зі складання та подання фінансової звітності.

*Об'єктом дослідження*єсуспільні відносини, що виникають під час реалізації податкового обов'язку платниками податку на прибуток підприємств.

*Предметом дослідження*є правове регулювання оподаткування прибутку підприємств.

Методи дослідження.Методологічну основу дослідження становлять діалектичний, системно-структурний, порівняльно-правовий та

історико-правовий методи наукового пізнання. Основним є діалектичний метод, який застосовано для об'єктивного та повного осмислення досліджуваних явищ на тлі правової дійсності, зокрема, податкового обов'язку, податку на прибуток, розкриття їх сутності через співвідношення їхнього змісту та форми, окремого і загального, спільного і відмінного в їх характерних ознаках (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4). Це дозволило всебічно охарактеризувати податок на прибуток підприємств та окреслити форми реалізації податкового обов'язку. Завдяки використанню системно-структурного методу з'ясовано місце податку на прибуток підприємств серед інших прибуткових податків, покроково встановлено елементну побудову його механізму, визначено структуру фінансової звітності, на підставі якої обчислюється цей податок (підрозділи 1.2, 2.1). Порівняльно-правовий метод дозволив порівняти та співставити правовий механізм податку на прибуток підприємств в Україні та інших країнах, виявити їх спільність та відмінність, узагальнити та надати їх порівняльну характеристику (підрозділи 1.1, 1.2, 2.2, 2.3, 2.4). Історико-правовий метод став головним інструментом вивчення генези вітчизняного та зарубіжного податкового законодавства, що дозволило простежити динаміку розвитку правового регулювання податку на прибуток підприємств (підрозділи 1.1, 1.2, 2.2, 2.4).

Нормативну та емпіричну базу дисертаційної роботи становлять Конституція України, Податковий кодекс України, інші нормативно-правові акти України та зарубіжних країн, статистичні дані, матеріали судової практики.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є одним із перших в Україні монографічним дослідженням, у якому комплексно розглянуто оподаткування прибутку підприємств з урахуванням проведеної нещодавно податкової реформи. У результаті проведеного дослідження дисертантом отримані й виносяться на захист наукові положення та висновки, що мають наукову новизну.

Уперше:

- визначено критерії реальності господарської операції, що має значення для оподаткування та належної реалізації принципу превалювання сутності над формою, й доведено, що сама по собі форма і зміст господарської операції не можуть бути визначальними факторами при вирішенні питання щодо реальності господарської операції через необхідність встановлення окрім форми та змісту такої операції її впливу на матеріальний стан платника: тільки встановлення співвідношення трьох складових (форма і зміст господарської операції, фактична зміна матеріального стану) обумовлює можливість визнання господарської операції недійсною.

- доведено 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, коли він 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. Брак будь-якої складової унеможливлює виконання податкового обов'язку та може свідчити про порушення чинного податкового законодавства України.

Удосконалено:

- наукові положення про співвідношення категорій «механізм податку» і «податковий обов'язок» та визначено, що перша з них характеризується статичністю,відсутністю динамічних характеристик, тоді як динаміка другої проявляється через безпосереднєзастосування статичних конструкцій, які становлять механізм податку, фактично втілюючисьу реалізації податкових правовідносин при виконанні податкового обов'язку;
- теоретико-правовий підхід до співвідношення правового статусу платника податків, його представника та податкового агента, в рамках якого встановлено, що на агентів не покладається вся сукупність прав і обов'язків, які складають правовий статус платника податку, вони часто є джерелом виплати, а джерелом обов'язків податкового агента є приписи податкового законодавства, в той час як джерелом прав та обов'язків представника платника є договір, що передбачає поєднання диспозитивного та імперативного регулювання. Така відмінність у правовому статусі зазначених суб'єктів виключає можливість об'єднувати їх під однією категорією «платники податків», та обумовлює необхідність внесення змін до чинної редакції ст. 18 Податкового кодексу України для відмежування податкових агентів від платників податків за їх правовим статусом з метою впорядкування застосування норм ст. 39 Податкового кодексу України при реалізації механізмів трансфертного ціноутворення;
- наукові положення про підстави виникнення податкового обов'язку по податку на прибуток підприємств, коли для цього окрім наявності прибутку у платника необхідно зафіксувати його у нормативно визначений спосіб у звітних документах та реалізувати процедури надання звітності до контролюючого органу, що дозволяє говорити про складний юридичний факт матеріально-процедурного характеру, внаслідок якого формалізується податковий обов'язок платників податку на прибуток підприємств.

Дістали подальшого розвитку:

- пропозиції щодоуточнення процедури диференціації платників податку на прибуток підприємств (на тих, що здійснюють або не здійснюють коригування фінансового результату на податкові різниці)

шляхом нормативного врегулювання співвідношення прямих і непрямих податків через закріплення у ст. 14 Податкового кодексу України визначення термінів «прямі податки» і «непрямі податки» у такій редакції: «прямі податки – податки на заробітну плату, прибутки, нерухомість, а також податки на прибутки, отримані у вигляді відсотків, у тому числі податки на доходи від користування позиками, орендної плати, роялті та всіх інших видів прибутків; непрямі податки – податки, що не входять до кола прямих та характеризуються неспівпадінням реального і формального платника»;

- теоретичні положення, що стосуються встановлення моменту виникнення податкової дієздатності платника податку на прибуток підприємств, яким для юридичних осіб є факт їх державної реєстрації та включення відомостей до облікових реєстрів контролюючих органів.

- уявлення щодо комплексу заходів, які застосовуються у процесі визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету відповідного рівня, застосування якого дозволяє реалізувати процедури з обліку, обчислення та сплати податку на прибуток підприємств, для чого визначаються об'єкт оподаткування (із урахуванням масштабу), база оподаткування та одиниця її виміру, ставка податку.

Практичне значення одержаних результатівполягає в тому, що положення дисертаційної роботи, висновки та пропозиції можуть бути використані в:

- *правотворчій діяльності* – у процесі внесення змін до фінансового та податкового законодавства, вдосконалення чинних положень Податкового кодексу України та Бюджетного кодексу України, бухгалтерського законодавства (довідка про впровадження № 345-5/2-790 від 15 березня 2018 року);

- *науково-дослідній роботі* – для подальших наукових досліджень податку на прибуток підприємств, визначенні ефективності реалізації окремих складових його правового механізму (акт впровадження № 116 від 5 грудня 2017 року);

- *навчальному процесі* – при підготовці навчальних матеріалів із дисциплін «Фінансове право» і «Податкове право», а також у викладанні зазначених дисциплін у вищих навчальних закладах (акт впровадження № 09/09-17 від 12 грудня 2017 року);

- *правозастосовній сфері* – при проведенні науково-методичних семінарів для працівників контролюючих органів, а також осіб, які беруть участь у податкових правовідносинах (акт впровадження № 25615/20-40-00 від 24 листопада 2017 року).

Апробація результатів дисертації. Результати дослідження, його основні висновки й рекомендації оприлюднені на трьох науково-практичних конференціях: «Правове забезпечення політики держави на сучасному етапі її розвитку» (м. Харків, 2017 р.); «Сучасні проблеми

правової системи та державотворення в Україні» (м. Запоріжжя, 2017 р.); «Юридичні наукові дискусії як фактор сталого розвитку правової доктрини та законодавства» (м. Київ, 2017 р.).

Публікації.За темою дисертації опубліковано вісім наукових праць, з яких п’ять статей: дві – у фахових наукових виданнях України, три у фахових виданнях, що входить до міжнародних наукометричних баз даних, та тези трьох наукових доповідей на конференціях..

Структура дисертації визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і складається зі вступу, двох розділів, що містять шість підрозділів, висновків до розділів, загальних висновків по дисертації та списку використаної літератури. Загальний обсяг дисертаційного дослідження становить 209 сторінки. Кількість використаних джерел включає 211 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність обраної теми, розкрито зв’язок дослідження з науковими програмами, визначено мету, завдання, об’єкт і предмет дисертації та її методологічну основу, надано інформацію про апробацію та практичне значення отриманих результатів, сформульовано положення наукової новизни, які виносяться на публічний захист та відображають особистий внесок дисертанта у вирішення досліджуваної проблеми.

Розділ перший«Загальна характеристика податку на прибуток підприємств» складається з двох підрозділів, присвячених висвітленню особливостей податків різних видів, встановленню, до якого з них належить податок на прибуток підприємств, а також які його роль та місце в податковій системі України.

Упідрозділі 1.1 «Податок на прибуток підприємств як прямий податок» розглянуто податок не як форму обмеження приватної власності, а як виняткову форму обов’язкового фінансування суспільних потреб, що забезпечується можливістю застосування примусу з боку держави. При цьому податок на прибуток підприємств розглядається як складова категорії «державні доходи», яка окрім цього платежу включає складну, неоднорідну сукупність платежів, що підпадають під різні правові режими. Особлива увага приділяється питанням розмежування правового і законодавчого регулювання податку.

При характеристиці податку як окремого різновиду загальнообов’язкових платежів зроблено акцент на таких ознаках податку, як безумовність, безповоротність та індивідуальна безвідплатність, що відмежовують його від іншого загальнообов’язкового платежу –збору. У роботі проведено розгалужену класифікацію податків і зборів за різними критеріями, що дозволило більш точно встановити місце податку на

прибуток підприємств у системі податків і зборів. Зокрема, застосовано такі критерії класифікації: 1) тип платника; 2) форма оподаткування; 3) територіальний рівень; 4) канал надходження платежу; 5) характер подальшого використання платежу; 6) періодичність справляння; 7) закріпленість за бюджетом відповідного рівня.

Підкреслюється різниця між процедурами реалізації податкового обов'язку щодо прямих та непрямих податків. У першому випадку платник реалізує всю сукупність податкових обов'язків (податковий облік, сплата податків, податкова звітність); в той час як у другому цілісна система обов'язків фактично розривається і за реальним платником залишається обов'язок щодо сплати податків, тоді як до формального платника переходить обов'язок ведення податкового обліку, складання, подання та зберігання податкової звітності. Вказується на специфічність суб'єктного складу, коли при реалізації податкового обов'язку щодо непрямих податків відбувається розрив між формальним і реальним платником податку.

Доводиться неприпустимість відсутності визначення термінів «прямий податок» та «непрямий податок» у тексті Податкового кодексу України, в той час як їх тлумачення містять інші Закони України. Це зумовило формулювання пропозицій щодо внесення змін до ст. 14 Податкового кодексу України з метою закріплення змісту термінів «прямий податок» і «непрямий податок» та визначення типу кожного платежу у відповідних розділах Податкового кодексу України.

У підрозділі 1.2 «Місце податку на прибуток підприємств у податковій системі України» звернено увагу на декілька принципових моментів. По-перше, досліджено динаміку розвитку правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні. По-друге, охарактеризовано яким чином цей платіж входить у систему джерел державних доходів. При цьому зроблено спробу розкрити питання, що знаходяться на стику податкового та бюджетного регулювання. Після цього проведено порівняння податку на прибуток підприємств з іншими податками, які входять до складу податкової системи України.

Підкреслюється важливість визначальної події, що суттєво вплинула на регулювання оподаткування юридичних осіб – податкової реформи 2015 року. Її проведення ознаменувало не лише кардинальні зміни в оподаткуванні юридичних осіб податком на прибуток підприємств, а й зміну кількості та якості всіх інших складових елементів податкової системи. Найбільш принциповими змінами, що торкнулися оподаткування юридичних осіб, стала уніфікація податкового і бухгалтерського обліку та перехід від одночасного застосування обох цих видів обліку при обрахуванні податку на прибуток підприємств до обчислення останнього виключно за даними бухгалтерського обліку.

Багато увагиприділено реалізації окремих принципів оподаткування при виконанні податкового обов'язку по податку на прибуток підприємств.

Зокрема, досліджено принципи стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, обов'язковості, рівнозначності і пропорційності, економічної обґрунтованості, які наразі формально відсутні у чинному податковому законодавстві, але мають своє втілення в окремих законодавчих конструкціях.

Наголошено на безумовноважливомузначенні податку на прибуток підприємств для наповнення державного бюджету. Таке твердження ґрунтується на тому, що відсоток від надходжень даного платежу у структурі податкових надходжень дуже великий, що відображено в Законах України про державний бюджет на відповідні роки.

Проведено диференціацію податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб, які належать до однієї групи платежів – прямих прибуткових. Принципова відмінність між ними полягає, по-перше, у типі платника (юридичні особи – по податку на прибуток підприємств, та фізичні – по податку на доходи фізичних осіб). По-друге, різним за своєю складністю та структурою є об'єкт цих податків. По-третє, за обсягами розподілу між бюджетами різних рівнів (податок на прибуток підприємств майже повністю надходить до державного бюджету, тоді як частка податку на доходи фізичних осіб у місцевих бюджетах може доходити до 50 відсотків). По-четверте, різними вони є за обсягом надходжень, що відображено в Законах України Про Державний бюджет на відповідні роки.

Розділ другий «Правовий механізм податку на прибуток підприємств» складається з чотирьох підрозділів, у яких проаналізованопобудову правового механізму податку на прибуток підприємств, надано характеристикуправового регулювання окремих його складових, з'ясовано взаємний вплив елементів, окреслено особливості реалізації процедур фіксації результатів діяльності господарюючих суб'єктів з метою оподаткування податком на прибуток підприємств та визначенню ролі фінансової звітності при виконанні платниками податкового обов'язку.

*У підрозділі 2.1 «Структура механізму податку на прибуток підприємств»*розглянуто різні підходи до архітектоніки податку, визначення його структури, встановлення всіх суттєвих елементів податку та взаємозв'язків між ними. При цьому визначаються кількісний та якісний критерій при структуруванні елементів правового механізму податку. Наголошується на доцільності виокремлення в механізмі податку основних, додаткових та факультативних елементів, що дає змогу конкретизувати їх призначення та суть. При цьому зазначено, що подібний поділ дозволяє детально розглянути та встановити зв'язки між елементами податку, але на практиці не застосовується.

Визначено, що підприємства в Україні створюються у формі юридичних осіб. Звертається увага на те, що юридична особа – це лише

одна з форм колективних суб'єктів, тому в роботі з метою всебічної характеристики статусу платника податку на прибуток підприємств проведено порівняння термінів «юридична особа», «організація», «підприємство» тощо, а також проведено порівняльний аналіз нормативного закріплення цих понять у різних країнах світу та вказано, що в окремих з них взагалі не використовується термін «підприємство», а застосовується конструкції «комерційна діяльність особи», «ведення бізнесу особою». Терміни «організація», «підприємство», «юридична особа» мають певні відмінності та особливості, що конкретизують правовий статус колективного суб'єкта у галузевих відносинах.

Надано характеристику окремих податкових пільг, які можуть бути пов'язані як з об'єктом оподаткування, так і з платником. Вони не обов'язково торкаються конкретного виду об'єкта оподаткування і часто поширюються на певні кола платників незалежно від того, який об'єкт оподатковується. Доводиться недоцільність ставити пріоритет одного елемента правового механізму податку над іншим.

У підрозділі 2.2 «Платник податку на прибуток підприємств та його правовий статус» зазначено, що для характеристики платника податку на прибуток підприємств проблема диференціації суб'єкта податку і платника податку відходить на другий план. Пояснюється це тим, що розбіжності у визначенні платника податку і суб'єкта податку притаманні непрямому оподаткуванню, тому диференціювати терміни «платник податку» і «суб'єкт податку» доцільно тільки по непрямих податках. Проведено розмежування родового й видового визначення платника податків (перше характеризує правовий статус платника будь-якого податку; друге пов'язується із закріпленням та реалізацією прав і обов'язків платника у зв'язку зі сплатою конкретного податку – податку на прибуток підприємств).

Детально розглянуто важливі аспекти ролі платника податку, яку він виконує залежно від ситуації. Так, узагальнено, що платник податку може виступати суб'єктом податкового права, суб'єктом податкових правовідносин та розглядатися як основний елемент правового механізму податку. Перші два аспекти характеризуються динамічністю, тоді як останній – статичністю правових конструкцій.

Охарактеризовано юридичних осіб – платників податків у податкових відносинах, які, як і будь-який інший їх суб'єкт, мають надані податковим законодавством права та водночас на них покладені певні обов'язки. Сукупність прав та обов'язків складають правовий статус цих учасників. У юридичній літературі для характеристики правового статусу особи зазвичай звертаються до аналізу її правосуб'єктності, наявність якої є передумовою для реалізації відповідних галузевих відносин (у нашому випадку – податкових). Саме за наявності правосуб'єктності платники податків, у тому числі податку на прибуток підприємств, мають змогу

реалізовувати певні податкові права і виконувати покладені на них обов’язки.

Диференційовано підходи до визначення статусу податкового резидента юридичних та фізичних осіб. Звернено увагу на недостатню чіткість нормативного закріплення критеріїв визначення статусу податкового резидента для юридичних осіб. При цьому для фізичних осіб кожен з критеріїв визначено окремо і застосовуються вони послідовно у вказаному в Податковому кодексі України порядку (наступний критерій застосовується у разі неможливості встановлення статусу податкового резидента за попереднім). Якщо жоден із критеріїв не відповідаєфізичній особі – вона вважається нерезидентом. Для юридичних осіб законодавець не встановлює подібної системи критеріїв. У підрозділі досліджено ґенезу розвитку правового регулювання діяльності постійних представництв в Україні та їх правового статусу й оподаткування податком на прибуток підприємств.

Вітчизняний законодавець поряд із визначенням платників податку на прибуток підприємств окреслив коло суб’єктів, які не є платниками. При цьому було застосовано дворівневий підхід до визначення осіб, що не є платниками. По-перше, встановлено їх родові ознаки. По-друге, закріплено перелік осіб, що не сплачують податок на прибуток підприємств. Родові ознаки стосуються порядку формування юридичної особи, її уставних документів та порядку розподілу грошових коштів у разі її ліквідації. При цьому встановлена вимога щодо одночасного виконання чотирьох критеріїв. По-перше, юридична особа має бути утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації. По-друге, вона має бути внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. По-третє, установчі документи такої особи мають містити заборону розподілу отриманих прибутків або їх частини серед засновників чи учасників, членів такої організації, працівників, членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб. Виключення становить оплата їхньої праці та нарахування єдиного соціального внеску. По-четверте, установчі документи неприбуткової організації мають передбачати передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету в разі припинення юридичної особи.

*У підрозділі 2.3«Об’єкт податку на прибуток підприємств: визначення та принципи обліку»*досліджено співвідношення категорій «об‘єкт оподаткування» і «об‘єкт податкових відносин» та зроблено низку принципових акцентів. По-перше, об’єктом податкових правовідносин не можуть бути виключно гроші як предмет матеріального світу. По-друге, в рамках цих правовідносин відбувається не лише рух коштів, які внаслідок реалізації податкового обов’язку стають публічними, а й здійснюється ціла низка інших процедур. Мова йде про відносини з приводу формування й

подання платниками до контролюючих органів облікових документів, листування, вирішення податкових спорів тощо. При цьому часто безпосереднім об’єктом впливу податкового права є не самі гроші, а поведінка платників податків.

Акцентується увага на принципово різному визначенні об‘єкта податку на прибуток підприємств до і після 2015 року. До 2015 року при визначенні об’єкта оподаткування та податкової бази по податку на прибуток підприємств застосовувався одночасно бухгалтерський і податковий облік. При цьому до об’єкта податку на прибуток підприємств відносили прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначався шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Зараз об’єктом оподаткування по цьому податку є фінансовий результат, обрахований за правилами бухгалтерського обліку.

Окреслено особливості співвідношення об‘єкта і бази оподаткування по податку на прибуток підприємств. По-перше податкова база обчислюється виходячи з об’єкта оподаткування, але вона не є його частиною. Податкова база – це лише вираження об’єкта в кількісному або вартісному еквіваленті. По-друге, податкова база вираховується виходячи з об’єкта оподаткування, але для цього потрібно знати масштаб та одиницю виміру бази оподаткування.

Підрозділ 2.4«Фінансова звітність та її роль при обчисленні податку на прибуток підприємств» присвячено характеристиці правового регулювання складання й надання фінансової звітності та впливу цих процесів на реалізацію податкового обов’язку платниками податку на прибуток підприємств. Констатовано, що бухгалтерській облік та складання фінансової звітності, яка є основою для визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємств, відбувається на основі низки принципів, які охарактеризовано в підрозділі. Серед них найважливішими є такі: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність тощо.

Особливу увагу звернено на принцип превалювання змісту над формою, згідно з яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Це означає, що при оподаткуванні різних господарських операцій, оформлених відповідними договорами, а також при їх відображенні в документах бухгалтерського обліку, потрібно виходити не з назви договору, а з його юридичного змісту. Невідповідність назви договору його фактичному змісту може призводити до визнання таких договорів недійсними, що тягне за собою необхідність

корегування бухгалтерської звітності та, відповідно, зміни у визначенні бази оподаткування по податку на прибуток підприємств.

Охарактеризовано структуру фінансової звітності, яка залежить від різновиду суб'єкта, який має її складати. За загальним правилом фінансова звітність включає чотири елементи: 1) баланс; 2) звіт про фінансові результати; 3) звіт про рух грошових коштів; 4) звіт про власний капітал та примітки до звітів. Проте для окремих суб'єктів підприємництва передбачається інший набір елементів. Насамперед, це стосується суб'єктів малого підприємництва, неприбуткових підприємств, установ та організацій і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, для яких передбачено використання скороченого за показниками набору елементів фінансової звітності. Перелічені вище суб'єкти складають лише баланс і звіт про фінансові результати.

Поряд із основною метою складання фінансової звітності (надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства) обґрунтовано існування податкової мети, яка більш чітко формалізувалась у 2015 році у зв'язку з переходом від подвійного обліку результатів діяльності платників податків – юридичних осіб (за даними бухгалтерського та податкового обліку) до обрахування об'єкта податку на прибуток підприємств за даними фінансової звітності (фактично – за даними бухгалтерського обліку). Доведено, що складання фінансової звітності є компонентом складного юридичного факту, який обумовлює виникнення податкового обов'язку по податку на прибуток підприємств.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і вирішено наукове завдання, що полягає у розробці комплексної теоретико-прикладноїконцепції про податок на прибуток підприємств, визначенні його місця серед інших податків, з'ясуванні механізму даного платежу, виокремленні конструкцій, що сприяють підвищенню його фіскальної ефективності з одночасним досягненням балансу інтересів між платниками й державою та територіальними громадами. На підставі дослідження зроблено такі висновки:

1. Проведено періодизацію становлення податку на прибуток підприємств в Україні із виокремленням наступних темпоральних етапів розвитку: 1) запровадження у 1992 році податку з доходів підприємств і організацій; 2) заміна податку з доходів підприємств та організацій податком на прибуток підприємств у 1995 році; 3) прийняття Податкового кодексу України у 2010 році та суттєва трансформація механізму податку на прибуток підприємств; 4) принципове реформування механізму податку на прибуток підприємств внаслідок проведення податкової реформи

наприкінці 2014 року та запровадження нової моделі даного платежу з 2015 року.

2. Визначено принципові відмінності між двома прямими прибутковими реальними податками – податком на прибуток підприємств і податком на доходи фізичних осіб, що полягають у такому. По-перше, принципова різниця між цими податками полягає у типі платника. По-друге, різним за своєю економічною природою та складом є об'єкт оподаткування. По-третє, застосовуються різні облікові системи при обчисленні баз оподаткування цих платежів. По-четверте, в обох випадках застосовуються різні факультативні елементи, які суттєво диференціюють процедури реалізації обов'язків із ведення податкового обліку, сплати та подання податкової звітності (по податку на доходи фізичних – інститут податкового агентства; по податку на прибуток підприємств – механізм трансфертного ціноутворення).

3. Встановлено принципову різницю між податком на прибуток підприємств та екологічним податком, що обумовлено декількома факторами. По-перше, обидва ці платежі належать до категорії загальнодержавних, але структура їх суттєво відрізняється: податок на прибуток підприємств є унітарним податком, що має однорідну базу оподаткування, в той час як екологічний податок за своєю структурою подібний до податку на майно – він фактично під однією назвою передбачає декілька розрізнених платежів переважно природоресурсного характеру. По-друге, різною є процедура розподілу коштів між бюджетами: на відміну від усіх інших регулюючих податків (податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку, рентної плати та податку на прибуток підприємств тощо) частина екологічного податку в розмірі 20 відсотків розподіляється не між загальними фондами бюджетів різних рівнів, а між загальним фондом Державного бюджету та спеціальними фондами місцевих бюджетів, тоді як інші 80 відсотків розподіляється по спеціальних фондах місцевих бюджетів.

4. Визначено декілька моментів, які характеризують особливості зарахування податку на прибуток підприємств до державних та місцевих доходів. По-перше, при формуванні механізму розподілу податку на прибуток підприємств застосовуються кількісний та суб'єктний критерії. Перший передбачає диференціацію надходження коштів від сплати цього податку до відповідних бюджетів із зарахуванням певного відсотка до бюджету відповідного рівня, тоді як другий обумовлює залежність бюджету надходження від типу юридичної особи. По-друге, для визначення бюджету надходження коштів від сплати податку на прибуток підприємств в окремих випадках має значення суб'єкт, який засновував платника. По-третє, податок на прибуток підприємств надходить до бюджетів усіх рівнів, що підкреслює важливість даного податку.

5. Доведено переважне значення податку на прибуток підприємств для наповнення дохідної частини саме державного бюджету, що зроблено шляхом проведення наскрізного аналізу податкового і бюджетного законодавства. Нормативне закріплення при сплаті податку на прибуток підприємств пропорцій розподілу 9 до 1 між державним і відповідним місцевим бюджетом свідчить про переважно централізоване витрачання коштів від даного платежу.

6. Констатована необхідність розмежування родового і видового визначення платника податків, коли перше передбачає окреслення правового статусу платника будь-якого податку та відображає зміст прав і обов'язків платника будь-яких податків, тоді як родове визначення пов’язується із закріпленням та реалізацією прав і обов'язків платника у зв'язку зі сплатою конкретного податку – в нашому випадку це сплата податку на прибуток підприємств.

7. Пропонується розглядати платника податку більш широко, ніж це закріплено у ст. 15 Податкового кодексу України, що зумовлено виконанням ним різних ролей у різних ситуаціях. Платника податку розглянуто як суб’єкта податкового права, як суб’єкта податкових правовідносин та як основний елемент правового механізму податку. Перші два аспекти характеризуються динамічністю, тоді як останній – статичністю правових конструкцій.

8. Встановлено принципові відмінності визначення моменту виникнення правоздатності платників-юридичних осіб та платників-фізичних осіб. Для юридичних осіб основним критерієм, що обумовлює виникнення їх правоздатності, є державна реєстрація юридичної особи (офіційне визнання шляхом засвідчення державою факту створення юридичної особи), тоді як для фізичних осіб – момент народження.

9. Констатована наявність дворівневого підходу до визначення осіб, що не є платниками податку на прибуток підприємств: по-перше, встановлено їх родові ознаки; по-друге, закріплено перелік осіб, що не сплачують податок на прибуток підприємств. Родові ознаки стосуються процедури формування юридичної особи, її уставних документів та порядку розподілу грошових коштів у разі її ліквідації. При цьому встановлена вимога щодо одночасного виконання чотирьох критеріїв: 1) юридична особа має бути утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації; 2) вона має бути внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій; 3) установчі документи такої особи мають містити заборону розподілу отриманих прибутків або їх частини серед засновників чи учасників, членів такої організації, працівників, членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб (виняток – оплата їхньої праці та нарахування єдиного соціального внеску); 4) установчі документи неприбуткової організації мають передбачати

передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету в разі припинення юридичної особи.

10. Встановлено принципову різницю між визначенням терміна «постійне представництво» в чинному податковому законодавстві України та в міжнародних договорах. Український законодавець при визначенні цього терміна закріплює два переліки – які особи є постійним представництвом, та які ним не вважаються. Інша логіка визначення даного терміна закладена у нормативних актах, що діють на межі національного та міжнародного права, коли термін «постійне представництво» закріплюється в угодах про уникнення подвійного оподаткування. У даному разі термін «постійне представництво» зазвичай означає постійне місце комерційної діяльності, через яке резидент в одній Договірній Державі, незалежно від того, чи є він юридичною особою чи ні, повністю або частково здійснює комерційну діяльність в другій Договірній Державі.

11. Диференційовано два режими реалізації податкового обов’язку по податку на прибуток підприємств залежно від обсягу доходу. Відповідно до першого режиму об’єктом оподаткування визначається прибуток із джерелом походження з України та за її межами, 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 положень Податкового кодексу України. Другий режим реалізації податкового обов’язку по податку на прибуток підприємств передбачає врахування кількісного критерію і застосування поряд із категорією «прибуток» категорії «дохід» та застосовується для платників, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень. В останньому випадку дозволяється визначати об'єкт оподаткування без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці.

12. Констатовано, що вид господарюючого суб’єкта впливає на строки та періодичність подання фінансової звітності й, відповідно, сплати податку на прибуток підприємств. Окремі платники податку на прибуток підприємств у випадках, передбачених у ст. 134 Податкового кодексу України, мають змогу перейти з щоквартального подання фінансової звітності на щорічне її подання. Також щорічно подають фінансову звітність юридичні особи, які включені до реєстру неприбуткових установ та організацій.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у фахових виданнях

1. Лук'янцев С. О. Трансформація правового регулювання податку на прибуток підприємств: податковий та бюджетний аспекти. *Прикарпатський юридичний вісник.* 2017. № 3. С. 129–134.

2. Лук'янцев С. О. Порівняльно-правова характеристика податку на прибуток підприємств та непрямих податків в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція».* 2017. № 27. С. 117–122.

Статті у фахових виданнях, включених до міжнародних наукометричних баз

1. Лук'янцев С. О. Податок на прибуток підприємств як складова податкової системи. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 4. С. 96–103.

2. Лук'янцев С. О. Порівняльно-правова характеристика прямих та непрямих податків у світлі реформування механізму податку на прибуток підприємств.*Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. № 3. С. 89–94.

3. Лук'янцев С. О. Ознаки податку: теоретичний та прикладний аспект. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 126–132.

Матеріали конференцій

1. Лук'янцев С. О. Співвідношення податку на прибуток підприємств з майновими та природоресурснимиплатежами.*Правове забезпечення політики держави на сучасному етапі її розвитку*: Міжнародна науково-практична конференція (м. Харків, 3–4 березня 2017 р.).Харків : Східноукраїнська наукова юридична організація, 2017. С. 58–62.

2. Лук'янцев С. О. Порівняльно-правова характеристика податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб як основних прибуткових податків.*Сучасні проблеми правової системи та державотворення в Україні*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 24–25 березня 2017 р.). Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2017. С. 74–78.

3. Лук'янцев С. О. Місце податку на прибуток підприємств у податковій системі.*Юридичні наукові дискусії як фактор сталого розвитку правової доктрини та законодавства*: Міжнародна науково-практична конференція(м. Київ, 7–8 квітня 2017 р.). Київ : Центр правових наукових досліджень, 2017. С. 60–63.

АНОТАЦІЯ

Лук’янцев С. О. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2018.

Пропонується розуміти податок не як форму обмеження приватної власності, а як виняткову форму обов’язкового фінансування суспільних потреб, що забезпечується можливістю застосування примусу з боку держави. Досліджено динаміку розвитку правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні. Охарактеризовано яким чином цей платіж входить у систему джерел державних доходів. Проаналізовано податок на прибуток підприємств у співставленні з іншими податками – складовими податкової системи України.

Окреслено різні підходи до архітектоніки податку, визначення його структури, встановлення всіх його суттєвих елементів та взаємозв’язків між ними. Платника податку розглянуто як суб’єкта податкового права, як суб’єкта податкових правовідносин та як основний елемент правового механізму податку. В роботі з метою всебічної характеристики статусу платника податку на прибуток підприємств проведено порівняння термінів «юридична особа», «організація», «підприємство» тощо. Аргументовано доцільність дворівневого підходу до визначення осіб, що не є платниками: встановлено їх родові ознаки; окреслено перелік осіб, що не сплачують податок на прибуток підприємств. Досліджено співвідношення категорій «об‘єкт оподаткування» та «об‘єкт податкових відносин». Надано характеристику окремих податкових пільг, які можуть бути пов’язані як з об’єктом оподаткування, так і з платником. Доведено безпідставність пріоритетності одного елемента правового механізму податку над іншим.

Констатовано, що бухгалтерській облік та складання фінансової звітності, які є підставою для визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємств, відбуваються на основі низки принципів. Особливу увагу звернено на принцип превалювання змісту над формою, згідно з яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Ключові слова: елементи механізму податку, корпоративний податок, механізм податку, об’єкт податку, оподаткування, підприємство, платник податку, податок, податок на прибуток підприємств, фінансова звітність, юридична особа.

АННОТАЦИЯ

Лукьянцев С. А. Правовое регулирование налогообложения прибыли предприятий. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, 2018.

Предлагается рассматривать налог не как форму ограничения частной собственности, а как исключительную форму обязательного финансирования общественных потребностей, обеспечивающуюся возможностью применения принуждения со стороны государства. Представлена классификация налогов и сборов по различным критериям, что позволило более точно установить место налога на прибыль предприятий в системе налогов и сборов. Установлены отличия между процедурами реализации налогового долга по прямым и косвенным налогам. Сделан акцент на специфичности субъектного состава, когда при реализации налогового долга по косвенным налогам происходит разграничение формального и реального плательщика налога.

Исследована динамика развития правового регулирования налога на прибыль предприятий в Украине. Охарактеризован механизм вхождения этого платежа в систему источников государственных доходов. При этом сделана попытка раскрытия вопросов, которые находятся на стыке налогового и бюджетного регулирования. Проведен сравнительныйанализ налога на прибыль предприятий с другими налогами, входящими в состав налоговой системы Украины.

Особое внимание сосредоточено на реализации отдельных принципов налогообложения при выполнении налогового долга по налогу на прибыль предприятий. Подчеркивается важность данного налога для наполнения государственного бюджета, что подтверждается значительным процентом от его поступлений в структуре налоговых поступлений, что отражено в Законах Украины о государственном бюджете на соответствующие годы.

Проанализированы различные подходы к архитектонике налога, определению структуры, установлению всех его существенных элементов и взаимосвязей между ними. Плательщик налога рассмотрен как субъект налогового права, как субъект налоговых правоотношений и как основной элемент правового механизма налога. Дана всесторонняя характеристика статуса плательщика налога на прибыль предприятий, проведено сравнение терминов «юридическое лицо», «организация», «предприятие» и других. Обобщен опыт нормативного закрепления этих понятий в разных странах мира и указано, что в некоторых из них вообще не используется термин «предприятие», а применяются конструкции

«коммерческая деятельность лица», «ведение бизнеса лицом». Дифференцированно подходы к определению статуса налогового резидента юридических и физических лиц.

Раскрыта суть двухуровневого подхода к определению лиц, не являющихся плательщиками: установлены их родовые признаки; очерчен перечень лиц, которые не платят налог на прибыль предприятий. Исследовано соотношение категорий «объект налогообложения» и «объект налоговых отношений». Охарактеризованы отдельные налоговые льготы, которые могут быть связаны как с объектом налогообложения, так и с плательщиком. Доказана нецелесообразность приоритетности одного элемента правового механизма налога над другим.

Констатировано, что бухгалтерский учет и составление финансовой отчетности, которые являются основанием для определения базы налогообложения налогом на прибыль предприятий, происходит на базе ряда принципов. Особое внимание обращено на принцип превалирования содержания над формой, согласно которому операции учитываются в соответствии с их сущностью, а не только исходя из юридической формы.

Ключевые слова: элементы механизма налога, корпоративный налог, механизм налога, объект налога, налогообложение, предприятие, налогоплательщик, налог, налог на прибыль предприятий, финансовая отчетность, юридическое лицо.

SUMMARY

Lukyantsev S.O. Legal regulation of corporate profit taxation. – As a manuscript.

Thesis for the scientific degree of Candidate of Legal Sciences, specialty 12.00.07 – Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information Law. – University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, 2017.

It is proposed to consider the tax not as a form of restriction of private property, but as an exceptional form of compulsory financing of public needs, provided by the possibility of coercion by the state. The dynamics of the legal regulation of the corporate profit tax in Ukraine is researched. Characterized how this payment is included in the system of sources of state revenue. Comparison of corporate income tax with other taxes that are part of the tax system of Ukraine.

Different approaches to tax formation, definition of its structure, establishment of all essential elements of the tax and interrelations between them are considered. The taxpayer is considered as the subject of tax law, as the subject of tax relations and as the main element of the legal mechanism of the tax. In the work for the purpose of a comprehensive description of the status of a corporate income tax payer, a comparison was made between the terms "legal entity", "organization", "enterprise", etc. A two-tier approach to the definition of

non-payers has been characterized: their generic characteristics are established; outlines the list of persons who do not pay corporate income tax. The relation between categories of "object of taxation" and "object of tax relations" is investigated. The description of individual tax benefits that may be related both to the object of taxation and to the payer is given. It is impracticable to prioritize one element of the legal mechanism of taxation over another.

It is stated that the accounting and financial reporting, which is the basis for determining the tax base for corporate profit tax, is based on a number of principles. Particular attention is paid to the principle of the prevalence of the entity over the form in which transactions are accounted for in their essence, and not only based on the legal form.

Keywords: elements of tax mechanism, corporate tax, tax mechanism, object of tax, taxation, enterprise, tax payer, tax, corporate profit tax, financial statements, legal entity.

Підписано до друку 23.03.2018 року. Формат 60х84/16
Папір офсетний. Друк офсетний.
Друк.арк. 0,9. Тираж 100 прим.
Зам. № 5
Видруковано в Університеті
державної фіскальної служби України.
08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31