

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ЛУК'ЯНЦЕВ СЕРГІЙ ОЛЕКСАНДРОВИЧ

УДК: 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

081- Право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ С. Д. Лук'янцев

Науковий керівник Дмитрик Ольга Олександрівна, доктор юридичних наук,
професор

Ірпінь – 2017

АНОТАЦІЯ

Пропонується розглядати 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 стверджується, що податок на прибуток підприємств є складовою категорії «державні доходи», яка, окрім цього платежу, включає складну, неоднорідну сукупність платежів, що підпадають під різні правові режими. У центрі уваги постають питання розмежування правового і законодавчого регулювання податку.

У характеристиці податку як окремого різновиду загальнообов'язкових платежів зроблено акцент на таких ознаках податку, як безумовність, безповоротність та індивідуальна безвідплатність, що у сукупності відмежовують його від іншого загальнообов'язкового платежу – збору. Проведено розгалужену класифікацію податків і зборів за різними критеріями, що дозволило більш точно встановити місце податку на прибуток підприємств в 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 по прямим та непрямим податкам. У першому випадку платник реалізує всю сукупність податкових обов'язків (податковий облік, сплата податків, податкова звітність), тоді 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 з ведення податкового обліку, складання, подання та зберігання податкової звітності. Вказується на специфічність суб'єктного складу, коли при реалізації

податкового обов'язку по непрямим податках відбувається розрив між формальним і реальним платником податку.

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

Для встановлення місця податку на прибуток підприємств у сучасній податковій системі України звернено увагу на декілька моментів: по-перше, досліджено динаміку розвитку правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні; по-друге, охарактеризовано, яким чином цей платіж входить до системи джерел державних доходів. При цьому зроблено спробу розкрити питання, що знаходяться на стику податкового та бюджетного регулювання. Проведено порівняльний аналіз 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 сумісного застосування обох цих видів обліку при обрахуванні податку на прибуток підприємств до обчислення останнього виключно до даними бухгалтерського обліку.

Окрема увага зосереджена на реалізації найважливіших принципів оподаткування при виконанні податкового обов'язку щодо 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.

Підкреслюється безумовна важливість податку на прибуток підприємств для наповнення державного бюджету. Це пояснюється значним відсотком, який становлять надходження даного платежу у загальній структурі податкових надходжень, підтвердження чому можна відстежити у Законах України про державний бюджет на відповідні роки.

Диференційовано за різними критеріями податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб, які належать до однієї групи платежів – прямих прибуткових. Принципова різниця між ними полягає, по-перше, у типі платника (юридичні особи – за податком на прибуток підприємств, фізичні – за податком на доходи фізичних осіб). По-друге, різним за своєю складністю та структурою є об'єкт цих податків. По-третє, за розподілом 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, про що свідчать Закони України Про Державний бюджет на відповідні роки.

Розглянуто різні підходи до побудови податку, визначення його структури, встановлення всіх суттєвих елементів податку та взаємозв'язків між ними. При цьому визначаються кількісний та якісний критерії при структуруванні елементів правового механізму податку. Указується доцільність виокремлення в механізмі податку основних, додаткових та факультативних елементів, що дає змогу деталізувати їх призначення та суть.

Зазначено, що для характеристики платника податку на прибуток підприємств проблема диференціації суб'єкта податку та платника податку відходить на другий план. Обумовлено 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 щодо непрямих податків. Також проведено розмежування родового й видового визначення платника податків (перше характеризує правовий статус платника будь-якого податку; друге зумовлюється із закріпленням та реалізацією прав і обов'язків платника у зв'язку зі сплатою конкретного податку – податку на прибуток підприємств).

Пильна увага приділена різним аспектам платника податку – залежно від виконуваних ним ролей у певних 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.

Охарактеризовано юридичних осіб – платників податків у податкових відносинах, які, як і будь-який інший їх суб'єкт, мають надані податковим законодавством права та на них покладені певні обов'язки. Сукупність прав та обов'язків складають правовий статус цих учасників. У правовій літературі для характеристики правового статусу особи зазвичай звертаються до аналізу його правосуб'єктності, наявності якої є передумовою 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.

Визначено, що підприємства в Україні створюються у формі юридичних осіб. Виходячи з того, що юридична особа – це лише одна з форм колективних суб'єктів, в роботі з метою всебічної характеристики статусу платника податку на прибуток підприємств проведено порівняльно-семантичний аналіз термінів «юридична особа», «організація», «підприємство» тощо. На підставі огляду законодавства і його співставлення на предмет закріплення зазначених понять різних країн світу зроблено висновок, що в окремих з них взагалі не

вживається термін «підприємство», а застосовуються конструкції «комерційна діяльність особи», «ведення бізнесу особою». Встановлено, що терміни «організація», «підприємство», «юридична особа» мають певні відмінності та особливості, що конкретизують правовий статус колективного суб'єкта в галузевих відносинах.

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, застосовуються вони послідовно в указаному в Податковому кодексі України порядку (наступний критерій застосовується в разі неможливості встановлення статусу податкового резидента за попереднім). Якщо жоден з критеріїв не підходить до фізичної особи, вона вважається нерезидентом. Для юридичних осіб законодавець не встановлює подібної системи критеріїв. Досліджено генезу розвитку правового регулювання діяльності постійних представництв в Україні та, відповідно, їх правового статусу й оподаткування податком на прибуток підприємств.

В Україні законодавець поряд із встановленням платників податку на прибуток підприємств визначив коло суб'єктів, які не є платниками. При цьому 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. Пояснено, що родові ознаки стосуються порядку формування юридичної особи, її уставних документів та порядку розподілу грошових коштів у разі її ліквідації. При цьому встановлено вимогу щодо одночасного виконання чотирьох критеріїв. По-перше, юридична особа має бути створена й 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. Виняток становить оплата їх праці та нарахування єдиного соціального внеску. По-четверте, установчі документи неприбуткової організації мають передбачати передання активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету в разі припинення юридичної особи.

Досліджено співвідношення категорій «об'єкт оподаткування» і «об'єкт податкових відносин», зроблено низку принципів акцентів. По-перше, об'єктом податкових правовідносин не можуть бути виключно гроші як предмет матеріального світу. По-друге, в рамках податкових правовідносин відбувається не лише рух коштів, які внаслідок реалізації податкового обов'язку стають публічними, а й реалізується 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.

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 та часто поширюються на певні кола платників незалежно від того, який об'єкт оподатковується. Доводиться недоцільність ставити пріоритет одного елемента правового механізму податку над іншим.

Акцентовано увагу на принципово різному визначенні об'єкта податку на прибуток підприємств до і після 2015 року. При визначенні об'єкта оподаткування та податкової бази по податку на прибуток підприємств до 2015 року застосовувався одночасно бухгалтерський та податковий облік. При цьому до об'єкта податку на прибуток підприємств відносився прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначався шляхом зменшення суми доходів звітної періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітної

податкового періоду. Зараз об'єктом оподаткування за цим податком є фінансовий результат, обрахований за правилами бухгалтерського обліку.

Констатовано, що бухгалтерській облік та складання фінансової звітності, яка є основою для визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємств, відбувається на основі низки принципів. Охарактеризовано найбільш важливі з них: 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 сутності 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 у документах бухгалтерського обліку, потрібно зважати не на назву договору, а на його юридичний зміст. 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.

Окреслено особливості співвідношення об'єкта й бази оподаткування за податком на прибуток підприємств. По-перше, податкова база обчислюється виходячи з об'єкта оподаткування, але вона не є його частиною. Податкова база – це 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.

Ключові слова: бухгалтерській облік, механізм податку, об'єкт податку, облік, оподаткування, організація, підприємство, платник податку, податок, податок на прибуток підприємств, фінансова звітність, юридична особа

Список публікацій здобувача:

Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:

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. Ознаки податку: теоретичний та прикладний аспект. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 126–132.
3. 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.
4. Лук'янцев С. О. Трансформація правового регулювання податку на прибуток підприємств: податковий та бюджетний аспекти. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. № 3. С. 129–134.
5. 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.

Наукові праці, в яких відображена апробація матеріалів дослідження:

1. Лук'янцев С. О. Співвідношення податку на прибуток підприємств з майновими та природоресурсними платежами. *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 року. 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.

SUMMARY

It is proposed to consider the tax not as a form of restriction of private property, but as an exclusive form of compulsory financing of public needs, provided by the possibility of coercion by the state. In this case, the enterprise profit tax is considered as a component of the category "government income", which, in addition to this payment, includes a complex, heterogeneous set of payments that fall under different legal regimes. Also, attention is exacerbated on issues of delimitation of legal and legislative regulation of the tax.

When characterizing the tax as a separate type of compulsory payments, attention is focused on the following features of the tax, as unconditional, irretrievable and individual reimbursement, which, in their totality, distinguish it from another compulsory payment - from collection. In the work, an extensive classification of taxes and fees according to various criteria was made, which allowed to more precisely determine the place of corporate profit tax in the system of taxes and fees. In particular, the following classification criteria have been applied, such as: 1) the type of payer; 2) the form of taxation; 3) territorial level; 4) the receipt channel; 5) the nature of the further use of the payment; 6) frequency of collection ; 7) fixed by the budget of the corresponding level.

Emphasizes the difference between the procedures for implementing the tax liability for direct and indirect taxes. In the first case, the payer implements the entire set of tax responsibilities (tax accounting, tax payment, tax reporting), while in the

second - the holistic system of responsibilities actually breaks down and the real payer remains the duty to pay taxes, whereas a formal taxpayer becomes obliged to conduct tax accounting, compilation, filing and storage of tax returns. It also indicates the specificity of the subject structure, when the implementation of the tax duty on indirect taxes is a gap between the formal and the real taxpayer.

There is an inadmissibility of the absence of the definition of the terms "direct tax" and "indirect tax" in the text of the Tax Code of Ukraine, while the definition of these terms is in other Laws of Ukraine. This led to the formulation of proposals for amending the article. 14 of the Tax Code of Ukraine for the purpose of securing the terms "direct tax" and "indirect tax" and determining the type of each payment in the relevant sections of the Tax Code of Ukraine.

In order to determine the place of the corporate income tax in the current tax system of Ukraine attention is paid to several points. Firstly, the dynamics of the legal regulation of the corporate profit tax in Ukraine has been researched. Secondly, of how this payment is included in the system of sources of government revenue. At the same time, an attempt was made to open up the issue of tax and budgetary regulation. Thirdly, donkey that carried ting taxes equal to income tax with other taxes, which are part of the tax system of Ukraine.

Emphasizes the importance of the decisive event, which significantly influenced the taxation of legal entities - the tax reform in 2015. Its conduct marked not only the dramatic changes in the taxation of legal entities in the corporate profit tax, but also the change in the quantity and quality of all other components of the tax system. The most fundamental changes affecting the taxation of legal entities was the unification of tax and accounting and the transition from the coexistence of both of these types of accounting when calculating the corporate profit tax before calculating the latter solely to the accounting data.

Particular attention is paid to the implementation of certain principles of taxation when performing the tax duty on corporate profit tax. In particular, the principles of stimulating entrepreneurial production activity and investment activity, compulsory, equivalence and proportionality, economic feasibility, which are

currently formally absent in the current tax legislation but are embodied in separate legislative constructions, are explored.

During the course of the dissertation research, emphasis is placed on the profitability of the enterprise profit tax for filling the state budget. This is confirmed by the fact that a percentage of the proceeds of the payment of tax revenue is very high, as can be seen in the Law of Ukraine's state budget for the year and.

The differentiation of the corporate income tax and personal income tax, which belong to one group of payments, are direct income. The principal difference between us lies, firstly, in the type of payer (legal entities - on corporate profit tax, and physical - on the income tax of individuals). Secondly, the object of these taxes is different in its complexity and structure. Thirdly, according to the distribution between budgets of different levels (the corporate income tax is almost fully paid to the state budget, while the share of personal income tax in local budgets can reach up to 50 percent). Fourth, they are different in terms of revenues, as evidenced by the Laws of Ukraine on the State Budget for the relevant years.

Different approaches to tax formation, definition of its structure, establishment of all essential elements of the tax and interrelations between them are considered. In this case, a quantitative and qualitative criterion is determined when structuring the elements of the legal mechanism of the tax. It is indicated the expediency of distinguishing the main, additional and optional elements in the tax mechanism, which makes it possible to detail their purpose and essence.

It is noted that for the characterization of the payer of corporate income tax the problem of differentiation of the taxpayer and taxpayer goes into the background. This is due to the fact that there are differences in the definition of the taxpayer and the subject of the tax with indirect indirect taxation, therefore it is expedient to differentiate between the terms "taxpayer" and "tax subject" only indirectly. Also, a distinction has been made between generic and specific definition of the taxpayer (more precisely characterizes its legal status the price of any tax; the second is associated with the consolidation and implementation of the rights and obligations

of the payer in connection with the payment of a specific tax - the corporate profit tax).

Close attention is paid to various aspects of the taxpayer due to the implementation of different roles in different situations. The taxpayer has been considered as a subject of tax law, as a subject of tax relations and as the main element of the legal mechanism of the tax. The first two aspects are characterized by dynamism, while the latter is the static nature of legal constructions.

Entity is characterized in tax relationships, which, like any other subject, have provided tax laws and the rights vested in them certain responsibilities. The set of these rights and obligations is the legal status of these participants. In legal literature, in order to characterize the legal status of a person, they are referred to an analysis of his legal personality, the presence of which is a prerequisite for the implementation of the relevant branch relations (in our case, the tax). It is precisely in the presence of legal personality that taxpayers, including the corporate profit tax, are able to exercise certain tax rights and fulfill their obligations.

It is determined that enterprises in Ukraine are created in the form of legal entities. However, a legal entity is only one of the forms of collective entities, therefore, in the work for the purpose of a comprehensive description of the status of a taxpayer on corporate profit, a comparison of the terms "legal entity", "organization", "enterprise", etc., was conducted. At the same time, a comparative analysis of the normative consolidation of these concepts in different countries of the world was carried out, and it is noted that in some of them the term "enterprise" is not used at all, and the design "commercial activity of a person", "business conduct by a person" is used. The terms "organization", "enterprise", "legal entity" have certain differences and specifics that specify the legal status of a collective entity in a sectoral relationship.

Differentiated approaches to determining the status of tax resident legal and natural persons. Attention is drawn to the lack of clarity of normative fixing of criteria for determining the status of a tax resident for legal entities. In this case, for individuals, each of the criteria is determined separately and applied one by one in

the order specified in the Tax Code of Ukraine (the following criterion applies if it is impossible to establish the status of a tax resident on the previous one). If none of the criteria is suitable for an individual - it is considered non-resident. For legal entities, the legislator does not establish such a system of criteria. The paper examines the genesis of the legal regulation of the activities of permanent representations in Ukraine and, accordingly, their legal status and taxation of corporate income tax.

In Ukraine, the legislator, along with the establishment of taxpayers corporate income tax, has identified a circle of non-payers. At the same time, a two-tier approach to the definition of non-payers was applied. First, their generic features are established. Secondly, the list of persons who do not pay the corporate profit tax is fixed. Birthmarks refer to the procedure for the formation of a legal entity, its statutory documents and the procedure for distributing cash in case of its liquidation. In this case, the requirement for simultaneous fulfillment of four criteria is established. First, a legal entity must be formed and registered in the manner prescribed by law governing the activities of the non-profit organization concerned. Secondly, it should be made by the controlling body in the Register of non-profit institutions and organizations. Thirdly, the constituent documents of such a person should contain a prohibition on the distribution of the profits received, or a part thereof, among the founders or participants, members of such organization, employees, members of the management bodies and other persons related to them. The exception is the payment of their labor and the payment of a single social contribution. Fourthly, the constituent documents of a non-profit organization should foresee the transfer of assets to one or more non-profit organizations of the corresponding type or to be included in the budget income in case of termination of a legal entity.

The relation between categories of "object of taxation" and "object of tax relations" is investigated and a number of principal accents are made. First, the subject of tax relations cannot be exclusively money as the subject of the material world. Secondly, within the framework of tax relations, not only the movement of

funds, which, as a result of the implementation of the tax obligation, becomes public, but also implements a number of other procedures. These are relations regarding the formation and submission by taxpayers to the controlling bodies of accounting documents, correspondence, settlement of tax disputes, etc. In this case, the direct object of the impact of tax law is not the money themselves, but the behavior of taxpayers.

The description of individual tax benefits that may be related both to the object of taxation and to the payer is given. They do not necessarily concern a particular type of taxation object and are often distributed to certain taxpayers, regardless of which object is taxed. It makes no sense to prioritize one element of the legal mechanism of taxation over others.

The emphasis is on the fundamentally different definition of the object of corporate profit tax until 2015 year after year. By the year 2015, in the determination of the object of taxation and the tax base of the enterprise profit tax, both accounting and tax accounting were used. At the same time, the object of the corporate profit tax was income from a source of origin from Ukraine and abroad, which determined all the way by reducing the amount of income of the reporting period to the cost of goods sold, works performed, services rendered and the amount of other expenses of the reporting tax period. Now the subject of taxation for this tax is the financial result, calculated according to the accounting rules.

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. The following principles is described: caution; full coverage; autonomy; sequence; continuity; accrual and income and expense matching; the predominance of the essence over the form; historic (actual) cost; the only monetary meter; frequency and so on.

Particular attention is paid to the principle of prevailing entity over the form in which transactions are accounted for in their essence, and not only based on the legal form. This means that when taxing various business transactions, executed by the relevant agreements, as well as when they are reflected in the accounting

documents, it is necessary to proceed not from the name of the contract, but from its legal content. The discrepancy of the title of the contract with its actual content may lead to the recognition of such contracts invalid, which entails the need for adjusting the accounting statements and, accordingly, changes in the definition of the tax base for corporate income tax.

The features of the ratio of the object and the tax base to the profit tax of enterprises are outlined. First, the tax base is calculated on the basis of the object of taxation, but it is not part of it. The tax base is only an expression of an object in quantitative or cost equivalents. Secondly, the tax base is calculated on the basis of the object of taxation, but for this it is necessary to know the scale and unit of measurement of the tax base.

Keywords: accounting, tax mechanism, object of tax, accounting, taxation, organization, enterprise, taxpayer, tax, corporate income tax, financial statements, legal entity

List of publications of the applicant:

Scientific works, which reflect the main results of the study:

1. Lukyantsev S. O. The corporate income tax as a component of the tax system / S. O. Lukyantsev // Actual problems of national law. - 2017. - № 4. - P. 96-103.

2. Lukyantsev S. O. Symptoms tax: theoretical and applied aspects / S. O. Lukyantsev // Entrepreneurship, Economy and Law. - 2017. - № 9. - P. 126-132.

3. Lukyantsev S. O. Comparative legal description of direct and indirect taxes in the light of the reform of the mechanism EPT / S. O. Lukyantsev // Scientific Bulletin of public and private law. - 2017. - № 3. - S. 89-94.

4. Lukyantsev S. O. Transformation of legal regulation of corporate income tax: tax and fiscal aspects / S. O. Lukyantsev // Carpathian Law Gazette. - 2017. - № 3. - S. 129-134.

5. Lukyantsev S. O. Comparative legal description of the corporate income tax and indirect taxes in Ukraine / S. O. Lukyantsev // Scientific Journal of International Humanitarian University. Series: Jurisprudence. - 2017. - № 27. - S. 117-122.

Scientific works, which reflect the approbation of research materials:

1. Lukyantsev S. O. Value corporate income tax to property and natural resource Payments / S. O. Lukyantsev // Legal security policy at the present stage of its development: International Scientific Conference, c. Kharkiv, 3-4 March 2017 - X: Eastern legal research organization, 2017. - P. 58-62.

2. Lukyantsev S. O. Comparative legal description of the corporate income tax and tax on personal income as the main income tax / S. O. Lukyantsev // Modern problems of state and legal system in Ukraine: Proceedings of the International Scientific Conference, m. Zaporizhzhya, 24-25 March 2017. - Zaporozhye: Zaporozhye city public organization "Truth", 2017. - S. 74 - 78.

3. Lukyantsev S. O. Place the corporate income tax in the tax system / S. O. Lukyantsev // Legal scientific debate as a factor of sustainable development of legal doctrine and legislation: International Scientific Conference, m. Kyiv, 7-8 April 2017 - K. : Center for Legal Research, 2017. - P. 60 - 63

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ	11
1.1. Податок на прибуток підприємств як прямий податок.	11
1.2. Місце податку на прибуток підприємств в податковій системі України.	43
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	66
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ	70
2.1. Структура механізму податку на прибуток підприємств.	70
2.2. Платник податку на прибуток підприємств та його правовий статус.	84
2.3. Об'єкт податку на прибуток підприємств: визначення та принципи обліку.	115
2.4. Фінансова звітність та її роль при обчисленні податку на прибуток підприємств.	139
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	163
ВИСНОВКИ	167
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ	172

ВСТУП

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 роками можливість ефективної реалізації податкового обов'язку, зокрема зі 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. Алексеєв, 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. Мірошніченко, 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. Шахмамєтьєв, 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 генезу 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 є суспільні 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

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 унеможлиблює 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 безпосереднє застосування статичних конструкцій, які становлять механізм податку, фактично втілюючись у 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 щодо уточнення 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 результатів полягає 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

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Податок на прибуток підприємств як прямий податок

При обранні способу характеристики будь-якого податку варто виходити, перш за все, з розуміння податкової системи. Саме податкова система, на наше переконання, є тим системоутворюючим фактором, який дозволяє цілком правильно і повною мірою реалізовувати податковий обов'язок по всіх податках. Одним з найбільш поширених розумінь податкової системи, що зустрічаються у науковій літературі, є визначення її як сукупності податків. Так, О. Н. Горбунова вважає, що податкова система є сукупністю податків, зборів, мита та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів і в державні позабюджетні фонди, що встановлені на принципах та в порядку, визначеному федеральними законами Російської Федерації і які справляються на території країни. [178]¹ Поділяють цю думку й інші фахівці в галузі фінансового права, зокрема, Н.І. Хімічева та Д.Г. Чернік[179;84]². Безумовно, з такою точкою зору варто погодитись, але, на наше переконання, це звужений підхід до розуміння податкової системи.

Більш розгорнуту характеристику елементів податкової системи можна побачити в роботах І.І. Кучерова. Вчений включає до неї окремі підсистеми, а саме: систему принципів оподаткування; склад, що оподатковується; сукупність податків і зборів; склад платників податків; систему податкового контролю; систему податкової безпеки; система податкового права;

¹ [178] Финансовое право: Учебник /Под ред. проф. О.Н. Горбуновой.- М.: Юристъ, 1996.-С.182

² [179;84] Финансовое право: Учебник /Отв. ред. Н.И. Химичева.- М.: БЕК, 1995.- С.230; Налоги: Учебное пособие /Под ред. Д.Г. Черника. - М.: Финансы и статистика, 1999.- С.38

сукупність прав та обов'язків суб'єктів податкового права[62]³ Проблемою запропонованої класифікації, на наш погляд, є суб'єктивне виділення класифікаційних критеріїв, що ставить під сумнів доцільність виокремлення в структурі податкової системи цих блоків.

Більш зваженим вбачається підхід С.Г. Пепеляєва та О.В. Брызгаліна, які визначають податкову систему як сукупність існуючих на даний момент у конкретній державі істотних умов оподаткування. Такими умовами є: 1) порядок встановлення і введення в дію податків; 2) види податків (система податків); 3) порядок розподілення податків між бюджетами різних рівнів; 4) права та обов'язки платників податків; 5) форми і методи податкового контролю; 6) відповідальність учасників податкових відносин; 7) способи захисту прав та інтересів платників податків [176, с. 77, с. 177]⁴.

У наукових джерелах зустрічається диференціація елементів податкової системи, що ґрунтується, перш за все, на суб'єктному складі податкових відносин. Так, В. І. Гурєєв пропонує такий набір складових податкової системи: 1) податкові органи, що здійснюють податковий контроль, 2) податкові представники, які від імені платників податків повинні відповідно до закону розрахувати, утримати та перерахувати до бюджету податки з доходу; 3) податкова поліція, що забезпечує економічну безпеку держави; 4) податкове законодавство, яке складається із законів та підзаконних нормативних актів; 5) теоретичні положення вчених і практиків у сфері оподаткування [27, с. 31]⁵. Зауважимо, що бракує в даному разі основного, на наш погляд, компонента – самих податків і зборів.

³ [62] Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций.- М.: ЮрИнфоР, 2001.- С.52

⁴ [176] Финансовое право России : учебник / [Е.Ю. Грачева, Н.А. Куфакова, С.Г. Пепеляев]. – М.: ТЕИС, 1998. – 232 с.; Налоги и налоговое право: Учебное пособие / [Под ред. А.В. Брызгаліна]. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

⁵ [27] Гуреев В.И. Российское налоговое право: учебник / В.И. Гуреев – М.: Экономика, 1997. – 383 с.

Цей, найбільш важливий, складник податкової системи є центральним у визначенні, наданому в навчальному посібнику П.Т. Геги та Л.М. Долі «Основи податкового права». Його автори характеризують податкову систему як сукупність податків, зборів, інших платежів та внесків до бюджету і державних цільових фондів, платників податків та органів, що здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати їх у встановленому законом порядку[20]⁶. Аналогічну позицію займає М.П. Кучерявенко[69]⁷, який враховує і матеріальну, і процедурну складові податкової системи. Ці автори розглядають податкову систему, з одного боку, як сукупність податків, зборів і обов'язкових платежів держави, а з другого – як коло процесуальних відносин щодо встановлення, зміни та відміни податків, зборів і обов'язкових платежів.

Згідно з позицією Лоренца Штейна сукупність податків і зборів як структурний елемент податкової системи посідає центральне місце. При цьому основне призначення податкової системи вчений бачив у тому, щоб охопити все життя народного господарства в усіх його проявах. Він закладав у свою модель податкової системи класифікацію різних податків та встановлював їх призначення. На його переконання, оподаткування капіталу досягалося прямими податками, оподаткування праці – непрямими, а обкладання господарської індивідуальності – прибутковим податком. Кожна категорія податків за Штейном мала особливе призначення: прямі податки повинні були забезпечити податковій системі міцність, непрямі – спільність, а прибутковий – рівномірність. Перше місце в цій системі посідали прямі податки (податки на капітал, який охоплював особисті сили, здібності і знання

⁶ [20] Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: Навчальний посібник - К.: Знання, КОО, 1998.-С.61

⁷ [69] Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні: Автореф. дис. д-ра юрид.наук: 12.00.07./НЮАУ імені Ярослава Мудрого.- Х., 1997.-С.18

людини). Далі йшли непрямі податки (податки на працю), до яких відносились різні податки на предмети споживання. [39, с. 192-202; 197, с. 12-13]⁸.

Варто приєднатися до позиції Г. В. Бех, на думку якої поняття податкової системи не є виключно категорією податкового права, а має комплексне положення на стику бюджетного та податкового права. У своїх роботах вчена підкреслює: «З одного боку, податкове право регулює відносини щодо надходження коштів до доходної частини бюджетів, але з іншого боку, це фактично і є відносини щодо формування доходної частини бюджетів, які охоплюються бюджетним правом. Звичайно, у більшості випадків використовуються відсильні норми і бюджетними правовідносинами не деталізуються особливості надходження до бюджетів доходів у вигляді податків та зборів. Але використання податків та зборів передбачає закріплення їх за певними видами бюджетів або розподілення коштів між відповідними бюджетами, що вже виступає через поєднання бюджетних та податкових норм. Згідно з цим необхідно розділити зовнішню та внутрішню форми існування податкової системи. Зовнішня форма включає особливості розподілення податків за відповідними бюджетами та надходження їх до централізованих державних фондів. Внутрішня форма податкової системи буде охоплювати відносини зі справляння податків та зборів і фактично включати видовий перелік обов'язкових платежів податкового характеру[6]⁹.

У науковій літературі трапляється й синонімічне визначення податкової системи. Приміром, О. І. Худяков, характеризуючи податкову систему, використовує категорію «податкова структура держави», під якою розуміє систему державних органів, які здійснюють справляння і збір податків, а також контроль у сфері оподаткування. До них він відносить органи податкової

⁸ [39, 197] Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса: Типография Соколовского, 1904. – 383 с.; Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 12-13.

⁹ [6] Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Бех. – Харків, 2001. – 207 с. – С. 17-20.

служби, митні органи, місцеві виконавчі органи, органи податкової поліції [190, с. 384]¹⁰. Д. С. Черних з цього приводу заперечує та наводить такі аргументи: «...навряд чи логічно визначати податкову структуру держави через систему податкових органів, а також ототожнювати їх. Крім того, навряд чи можна говорити про вичерпність наведеного переліку органів, які віднесені до податкової структури держави. Адже насправді кількість органів, які контролюють сферу оподаткування, надходження податків і зборів до бюджетів та цільових фондів, набагато більша» [197]¹¹. На переконання М. П. Кучерявенка, змістом їх компетенції є не справляння і збір податків, а контроль за дотриманням податкового законодавства, за своєчасним і повним надходженням обов'язкових платежів податкового характеру до бюджетів та цільових фондів»[65, с. 37]¹².

Узагальнюючи вищезазначені погляди вчених на сутність та структуру податкової системи, можна однозначно стверджувати, що податок на прибуток підприємств входить до однієї із її складових – сукупності встановлених державою податків і зборів. При цьому слід наголосити на тому, що цей загальнообов'язковий платіж закріплено у формі податку. Податки є одним із найбільш вагомих джерел державних доходів, тому варто охарактеризувати основні їх риси, що дасть змогу більш ґрунтовно підійти до визначення суті та призначення податку на прибуток підприємств.

Привертають увагу наукові розвідки, зокрема, щодо суті податку А. О. Ісаєва [42, с. 86]¹³, який у своїх роботах аналізував підходи різних дослідників. Наприклад, характеризуючи підхід Пфейффера, який визначав

¹⁰ [190] Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник / А.И. Худяков. – Алматы: ТОО НОРМА-К. – 2003. – 512 с.

¹¹ [197] Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 16-17.

¹² [65] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас-Право, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – 600 с.

¹³ [42] Исаев, А. А. Очерк теории и политики налогов [Текст] / А. А. Исаев. – М.: ЮрИнфор-пресс, 2004. – 272 с.

податки як «результат приналежності до державного союзу та користування зручностями державного гуртожитку». А. О. Ісаєв зауважував, що таке визначення занадто загальне. На його думку це заважає розмежуванню мита і податків, оскільки мита можуть розглядатися як плата за користування зручностями життя в державі [42, с. 192].¹⁴ Пропонував А. О. Ісаєв і власне визначення податку: «...податки суть обов'язкові грошові платежі приватних господарств, службовців для покриття загальних витрат держави та одиниць саме управління...» [42].¹⁵ На переконання А.О. Ісаєва податок став одночасно і єдиним можливим засобом, і поштовхом до існування держави. Податок із самого початку набув ознак універсального регулятора відносин як усередині держави, так і відносин між державами. [41]¹⁶.

Для Ф. Нітті, вченого початку ХХ століття, податок – це та частина багатства, яку громадяни примусово віддають державі та місцевим суспільно-правовим органам з метою задоволення колективних потреб. Податок має примусовий характер і служить для виробництва тих послуг, корисність яких відчувається всіма жителями і за самою природою є неподільною [104]¹⁷. На думку Вагнера, податками є обов'язкові платежі приватних господарств для покриття витрат держави та одиниць самоврядування й частиною для змін у розподілі народного доходу. При цьому, як зазначає А. О. Ісаєв, друга частина цього визначення вказує на ту вищу мету, до якої держава повинна прагнути у своїй податковій політиці. Вагнер сам справедливо зауважує, що ця мета знаходить собі місце у фінансових законах тільки тих держав, які досягли високого ступеня культури [42, с. 221].¹⁸

¹⁴ [42] Исаев, А. А. Очерк теории и политики налогов [Текст] / А. А. Исаев. – М. : ЮрИнфор-пресс, 2004. – С.192

¹⁵ [42] Исаев, А. А. Очерк теории и политики налогов [Текст] / А. А. Исаев. – М. : ЮрИнфор-пресс, 2004. – 272 с.

¹⁶ [41] Исаев А. Финансы и налоги: очерки теории и политики/ А. Исаев. – М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. – С. 488.

¹⁷ [104] Нитти Ф. Основные начала финансовой науки/ Ф. Нитти. М., 1904.- С.240.

¹⁸ [42] Исаев, А. А. Очерк теории и политики налогов [Текст] / А. А. Исаев. – М. : ЮрИнфор-пресс, 2004. – С. 221.

Власне визначення податку надавав Д. Львов, який вважає, що це обов'язковий для громадян платіж певної частини свого майна або праці із метою задоволення державних потреб [75]¹⁹. На переконання Л. Ф. Штейна, податками є грошові внески громадян на господарські потреби держави. Він був прихильником перекладання податків, тому навряд чи його бачення можна цілком брати до уваги для характеристики податку на прибуток підприємств, який за своєю природою є прямим. Із цих причин ми не поділяємо повною мірою наукові підходи В.А. Лебедева, який стверджує, що теорія Л. Ф. Штейна заснована на класичній теорії витрат виробництва, а податок виступає складовою частиною ціни. [171].²⁰

Із зрозумілих причин досить своєрідно характеризує податок Ф. Аквінський: «податок – дозволена форма грабежу» [18]²¹. При цьому середньовічний схоластик подібний «грабіж» не пов'язує з формою рабства, а називає податок ознакою свободи.

Спроби визначення суті податку робились і в СРСР. С. Д. Цыпкін зазначав, що податки – це особливий фінансовий інструмент, сукупність фінансових відносин, використовуваних державою як один із способів перерозподілу національного доходу. З правової позиції податок означає насамперед платіж до державного бюджету, зобов'язання перед державою («повинність») [196]²². На переконання Н. І. Хімічевої, податки є «обов'язковими і за юридичною формою індивідуально безоплатними платежами юридичних та фізичних осіб, встановлені органами державної влади для зарахування в державну бюджетну систему (або в зазначених випадках – позабюджетні цільові фонди) із визначенням їх розмірів та термінів

¹⁹ [75] Львов Д. Курс финансового права / Д. Львов. – Казань, 1888. – С. 285.

²⁰ [171] Теория переложения налогов [Текст] // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.jourclub.ru/15/965/2/>

²¹ [18] Всё началось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М.: Издательская группа „Прогресс / Универс”, 1992. – С. 367.

²² [196] Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы/С.Д. Цыпкин.- М., 1973.- С. 49.

сплати». [174, с. 225]²³ О. Н. Горбунова в підручнику «Финансовое право» зазначає, що «Податки – це обов'язкові індивідуально-безоплатні платежі в бюджети і державні позабюджетні фонди, стягнуті з платників податків у законно встановленому порядку і розмірі» [178, с. 181].²⁴ Е.Ю. Грачова, Н.А. Куфакова й С. Г. Пепеляєв характеризують податок як єдино законну (закріплену законом) форму відчуження власності юридичних і фізичних осіб на користь суб'єктів публічної влади на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, забезпечену державним примусом, що не має характеру покарання або контрибуції [23, с. 42].²⁵

Більш складне розуміння категорії «податок» у Д.В. Вінницького. Вчений пропонує дві концепції поняття податку. Відповідно до першої податок трактується як «платіж у цілях фінансування публічної діяльності», або «форма відчуження власності» або «результат діяльності», або «засіб розподілу бюджетних видатків». Згідно з другою податок виступає як «частина майна платника податків» (податок як матеріальний об'єкт правовідносини). Виходячи з цього Д. В. Вінницький під податком розуміє: 1) певну сукупність норм, правовий інститут; 2) певну процедуру; 3) матеріальний об'єкт податкового правовідношення. У зв'язку із цим науковець пропонує одразу декілька визначень податку. Стверджуючи, що податок – обмеження права власності, що полягає в законному відчуження її частини на користь фіску (держави), він пояснює: «визначення понять податку і збору традиційно ґрунтується на розгляді питання про обмеженні права

²³ [174] Финансовое право [Текст]: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М., БЕК, 1995. – С.225.

²⁴ [178] Финансовое право: Учебник [Текст]/ Под ред. О. Н. Горбуновой. – М. : Юристъ, 1996. – С. 181.

²⁵ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с.

власності» [13]²⁶. Згідно з логікою такого підходу податок виступає як похідний від права власності особи обов'язок.

З такою думкою не погоджується О. Ю. Липко, на переконання якого не можна розглядати податок як форму обмеження приватної власності: «...сплата податків забезпечує можливість існування будь-яких прав, оскільки право повинно бути забезпечене державою, можливістю реалізувати це право та захистити його. Завдяки податкам держава формує відповідні реєстри прав, обтяжень, організовує нотаріальну справу та діяльність правоохоронних органів. Несплата податків призведе до неможливості реалізувати будь-яке право, у тому числі і право власності» [74]²⁷.

В.І. Гуреєв визначає податок як «...обов'язковий внесок, стягнутий державою з юридичних і фізичних осіб у бюджет відповідного рівня (федеральний, регіональний, місцевий)» [27, с. 28].²⁸ З огляду на це варто звернути увагу на думку О. О. Головашевича, який підкреслює, що подібним визначенням «можна охопити фактично всі надходження до бюджету, оскільки штрафам, санкціям теж притаманна обов'язковість, але вони не є податками. Саме тому ми наполягаємо на виокремленні не лише податків взагалі, а й обов'язкових платежів податкового характеру.» [23]²⁹

М.Н. Злобін визначає податок так: «Податок – це платіж, пов'язаний з переходом права власності від платників податків державі. Платник податку без будь-якої компенсації розлучається зі своїм майном і позбавляється права власності на нього. Платником податку завжди є власник того майна, яке буде виступати у формі податкового платежу. За наявності об'єкта оподаткування і

²⁶ [13] Винницький Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис / Д.В. Винницький. – М.: Норма, 2002. – С. 13, 18, 29, 34.

²⁷ [74] Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Липко. – Харків, 2013. – 207 с. – С. 37-38.

²⁸ [27] Гуреєв В.И. Российское налоговое право: учебник / В.И. Гуреєв – М.: Экономика, 1997. – 383 с.

²⁹ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 17.

достатніх для сплати податків умов платник податку придбаває обов'язок сплатити відповідну суму на користь держави» [37]³⁰. Важливий аспект розглядуваного поняття висвітлює О.В. Дьомін, який наголошує, що сплата податку є конституційно-правовим обов'язком, а не благодійним внеском чи добровільним пожертвуванням [31]³¹.

На питаннях розмежування правового і законодавчого регулювання податку заострює увагу А. Ю. Савіна: «конкретними формами прояву категорії податку є види податкових платежів, які встановлюють законодавчі органи влади» [161, с. 105].³² Не погоджуючись із нею О. О. Головашевич вказує на існування двох підходів до суті категорії «податки» - розширеного, коли до них відносять будь-які вилучення коштів для фінансування публічних витрат, і вузького. Вчений пише: «при першому підході будь-який внесок, відрахування, збір, тариф підпадають під категорію «податки». Наприклад, ст. 68 Конституції князівства Ліхтенштейн проголошує, що не можуть бути без згоди парламенту встановлені ніякі податки і ніяке інше обкладання чи зобов'язання, як би воно не називалося. Другий, вузький, підхід дозволяє розглядати податок як один з різновидів фіскальних платежів, що відповідає певним вимогам. Приміром, згідно зі ст. 22 Конституції Ірландії місцеві збори податками не вважаються [23, с. 84].»³³

Н. Ю. Пришва розглядає податки та інші обов'язкові платежі в системі і зазначає, що до поняття «державні доходи» доцільно включати складну, неоднорідну сукупність платежів, які підпадають під різні правові режими. Вчена під правовим режимом державних доходів розуміє «особливий порядок

³⁰ [37] Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Монография / Н.Н. Злобин. – М.: РПА МЮ РФ, 2003. – С. 15.

³¹ [31] Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин. – М.: РИОР, 2008. – 382 с. – С. 69.

³² [161] Савин А.Ю. Финансовое право. М.: Финстатинформ, 1997. – 223 с.

³³ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 18.

правового регулювання окремих видів доходів, який закріплено правовими нормами і забезпечено сукупністю юридичних засобів. Залежно від правового режиму Н. Ю. Пришва поділяє державні доходи на: 1) податки; 2) інші платежі, що входять до складу податкової системи; 3) неподаткові обов'язкові платежі до бюджету (платежі, що не увійшли до складу податкової системи України); 4) обов'язкові платежі до позабюджетних централізованих фондів; 5) платежі, сплата яких ґрунтується на договорі; 6) добровільні надходження.» [124, с.15]³⁴ Таким чином, вчена виокремлює податок як важливу складову системи державних доходів через призму режимного регулювання. З цим можна погодитися, зважаючи на положення чинного Податкового та Бюджетного кодексів України.

А. Казак відзначав, що податки як «найважливіша вартісна економічна категорія» становлять собою «грошові відносини, за допомогою яких держава безоплатно вилучає частину національного доходу для фінансового забезпечення реалізації своїх функцій» [43, с. 185].³⁵ У одній з авторитетних юридичних енциклопедій податок визначається як обов'язковий індивідуально безоплатний платіж, що сплачується у встановленому законом порядку [207]³⁶. У цьому лаконічному визначенні вказані ознаки, що, безумовно, у загальному вигляді виражають сутність податку як явища. П. В. Цимбал розглядає податки як найбільш ефективний інструмент регулювання економічних процесів. Використання податкових важелів в умовах розвитку України повинно бути спрямовано на забезпечення та підтримку збалансованого економічного росту, ефективне використання ресурсів, стимулювання інвестиційної та підприємницької діяльності [194,

³⁴ [124] Пришва, Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів [Текст]: автореф. дис. д-ра. юрид. наук / Київ, 2004. – С. 15.

³⁵ [43] Казак А. и др. Финансы и кредит: Учебник. – Екатеринбург: МП “ПИПП”, 1994. – 452 с.

³⁶ [207] Юридична енциклопедія: в 6-ти т. – Т. 4. Н-П. Редкол.: Шемшученко Ю.С. (голова редколегії) та ін. – К.: Видавництво „Українська енциклопедія імені М.П. Бажана”, 2002.– С. 602.

с. 106]³⁷. Л.К. Воронова визначає податок з точки зору його сутнісних характеристик: «податок є обов’язковий індивідуально безвідплатний платіж, що справляється з юридичних і фізичних осіб у формі забезпеченого державним примусом законного відчуження належних їм платежів на праві власності, господарського відання або оперативного управління коштів з метою фінансування завдань та функцій держави та місцевих органів самоврядування» [16]³⁸. На наше переконання, це одне із найбільш зважених визначень податку.

Розгорнуту характеристику податку надають автори постатейного коментаря до Податкового кодексу України: «податок являє собою досить складну категорію, що поєднує і економічне, і юридичне значення. Вирішальне значення дефініція податку набуває саме у праві. Це пояснюється такими причинами. По-перше, точне визначення й закріплення змісту категорії «податку» сприяє чіткому й однаковому застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме поняття визначення податку має бути однією з відправних точок при підготовці законів. По-третє, чітке поняття податку дозволяє об’єктивно сформулювати й закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення категорії «податку» неможлива об’єктивна реалізація різних видів відповідальності. Податковий кодекс України у пункті 6.1 статті 6 закріплює три основні ознаки, які характеризують саме податок: обов’язковість, безумовність та надходження до відповідного бюджету» [118, с. 28 – 30]³⁹.

³⁷ [194] Цимбал П.В. Проблеми вдосконалення податкового законодавства та засоби протидії в боротьбі з транснаціональною злочинністю // Вісник університету внутрішніх справ. – Харків, 2002. – Вип. 12. – Частина II. – С. 106.

³⁸ [16] Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник. / Л.К. Воронова. - К.: Прецедент; Моя книга, 2008. – С. 210.

³⁹ [118] Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – С. 28–30.

Нарешті, сам Податковий кодекс України визначає податок як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу. [117]⁴⁰ Оразу треба наголосити, що нормативно закріплене визначення терміну «податок» не містить всіх його суттєвих рис. Отже, варто окремо зупинитися на їх характеристиці.

Безумовно, низка ознак податку встановлена самим Податковим кодексом України. Так, у ст. 6 Податкового кодексу України податок визначається як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу. [117]⁴¹ Виходячи з цього можна виокремити такі ознаки податку:

- обов'язковість;
- безумовність;
- надходження до бюджету;
- справляння платником;
- сплата відповідно до норм Податкового кодексу України.

Утім, враховуючи наведені нами раніше уявлення про суть податку, можна виокремити значно більше його ознак, ніж їх закріплено у Податковому кодексі України. Деякі вчені пропонують всю сукупність типових ознак податку поділити на три групи – цільові, організаційні й системні. До кола цільових ознак відносять: а) компетентні органи управління; б) цільове призначення податку (склад витрат, що покриваються податковим збором); в) цільове призначення наданих пільг (галузь вкладення коштів, залишених у платника податків); до організаційних: а) об'єкт податку – те, що ним оподатковується (доход, майно, тощо); б) джерело виплати податку – фонд або кошти, з яких він сплачується (поточний доход, кредит, тощо); в) база (основа)

⁴⁰ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112. – Ст. 6.

⁴¹ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112. – Ст. 6.

податку – сума, з якої він стягується; г) ставка (шкала ставок) податку – його розмір на одиницю обкладання; д) суб'єкт оподаткування – особа, зобов'язана за законом сплачувати податок; е) його платник – особа, на яку покладається тягар податку; до системних: а) частка податку в бюджетних надходженнях; б) його частка в загальному податковому тиску на платника податків; в) ступінь задоволення податком фінансових потреб сфери його призначення; г) ступінь збирання податку; д) економічні наслідки наданих пільг щодо сплати податку (збитки, майбутні доходи); е) витрати на збір податку. [22, с. 123-124; 201, с. 17-18]⁴²

Інші вчені пропонують визначити коло загальних (родових) рис, що притаманні і податкам, і зборам, і іншим загальнообов'язковим платежам податкового характеру. Так, на переконання О. О. Головашевича, І. Є. Криницького та В. В. Капустника незважаючи на схожість податку і збору, це все-таки різні важелі, а тому вони мають також особливі (видові) ознаки. До загальних ознак для цих обов'язкових платежів пропонується віднести наступні: [59; 23, с. 23-25; 45, с. 27-30].⁴³

- насичення бюджету і цільових фондів;
- надходження коштів у казну для задоволення суспільних витрат;
- обов'язковість сплати, виконання якої забезпечується примусовою силою держави;
- безповоротність;
- безеквівалентність;

⁴² [22, 201] Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги. Теория и практика: Учебное пособие. С.-Пб.: Специальная литература, 1996. – С. 123-124.; Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Харків, 2012. – 199 с. – С. 14-15.

⁴³ [59, 23, 45] Криницький, І.Є. Правове регулювання оподаткування майна[Текст] : Автореф. дис. канд. юрид. наук / Харків, 2002. –22 с.; Головашевич, О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні [Текст]: дис. кандидата юрид. наук: 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Х., 2007. – С. 23-25.; Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 27-30.

- безоплатність;
- безумовність;
- законодавче закріплення;
- регулювання їх актом компетентного органу державної влади;
- систематичність (регулярність) їх стягування;
- здійснення контролю державними органами.

Більш спрощено підходить до визначення ознак податків О. В. Дьомін, який вказує на притаманність податку обов'язковості, індивідуальної безвідплатності, грошової форми сплати, публічних цілей оподаткування [31]⁴⁴.

Отже, вважаємо за необхідне охарактеризувати перелічені ознаки податку та більш ґрунтовно їх розкрити. Переважна кількість вчених виділяють грошову форму податку як одну з основних його ознак. [65]⁴⁵. З цього приводу О. В. Дьомін вказує, що сутність податку полягає у відчуженні державою на свою користь належних приватним особам грошових коштів [31]⁴⁶. Витікає ця ознака із положень ст. 35 Податкового кодексу України, відповідно до норм якої сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, крім випадків, передбачених цим Кодексом або законами з питань митної справи. [117]⁴⁷ Отже, законодавець передбачає диференціацію порядку сплати податку, але це не стосується форми його сплати. В будь-якому разі, застосовується грошова форма, але в окремих випадках (наприклад, при оподаткуванні імпорту товарів) об'єкт

⁴⁴ [31] Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин. – М.: РИОР, 2008. – 382 с. – С.69.

⁴⁵ [65] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6-ти т. – Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, – 2005.- С.102.

⁴⁶ [31] Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин. – М.: РИОР, 2008.– С.68.

⁴⁷ [117] Податковий кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.

вимірюється не в національній валюті. Саме цей аспект мав на увазі законодавець в даному випадку.

Варто наголосити, що грошова форма податку закріплена у переважній більшості країн. Так, у Російській Федерації податок стягується з організацій і фізичних осіб у формі відчуження належних їм на праві власності, господарського відання або оперативного управління грошових коштів [99]⁴⁸. Відповідно до норм ст.1 Закону Естонії «Про оподаткування» «від 16 грудня 1993 р. «податок – це грошове зобов'язання, яке покладене на платника законом про податок або прийнятою на підставі закону постановою зборів одиниці місцевого самоврядування» [123]⁴⁹. У ст. 12 Податкового кодексу Республіки Казахстан податки визначені як законодавчо встановлені державою в односторонньому порядку обов'язкові грошові платежі в бюджет, що носять безповоротний і безоплатний характер [51]⁵⁰. Утім, у якості експерименту, в Україні певний час існував загальнообов'язковий платіж, який можна було сплачувати в натуральній формі. Йдеться про фіксований сільськогосподарський податок, який було запроваджено у 1998 році та який певний час міг сплачуватися шляхом поставки товарної сільськогосподарської продукції. Цей експеримент не був вдалим, тому доволі швидко із Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» було виключено положення про його сплату в натуральній формі. [157]⁵¹

Важливою ознакою податку є його безумовність. Як вбачається, безумовність податку виходить із самої природи публічного регулювання. Сплата податку має на меті забезпечити фінансування публічних інтересів,

⁴⁸ [99] Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

⁴⁹ [123] Пришва, Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н.Ю. Пришва. К.: «ЕксОб», 2003.– С.212.

⁵⁰ [51] [Кодекс Республіки Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет \(Налоговый кодекс\)»](#) // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.salyk.kz>

⁵¹ [157] Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України № 320-XIV від 17.12.1998 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 5-6. – Ст. 39.

тому всі повинні сплачувати законно встановлені податки і збори, що випливає із норм Конституції України. [57]⁵² Аналізуючи ознаку умовності податку М. П. Кучерявенко вказує, що, на перший погляд, може скластися враження про наявність певних умов сплати податків – наприклад, сплата податку на прибуток пов'язана з одержанням прибутку. При цьому вчений наголошує, що безумовність платежу характеризується тим, що в податках умовою сплати може бути формування об'єкта оподаткування: до одержання прибутку не може існувати обов'язку по сплаті податку на прибуток, тому що немає об'єкта. «Умовний характер платежу означає, що об'єкт оподаткування існує, але обов'язок по сплаті відповідного платежу виникає при певній події. Наприклад, мито сплачується залежно від вартості певного товару (яка існує незалежно від обов'язку по сплаті мита), але тільки при певній умові – перетинанні митного кордону» [65]⁵³.

Переконливою вбачається аргументація М. П. Кучерявенка щодо безумовності податків, який вважає, що наявність (появу) об'єкта оподаткування варто розглядати не як умову сплати податку, а як юридичний факт, що зумовлює виникнення податкового обов'язку. З цих позицій видається логічною та обґрунтованою думка О. І. Липка, що «безумовність пов'язана із неможливістю платника висувати умови державі, яка встановлює та зобов'язує сплачувати податки. Платник не може поставити перед державою питання про виконання останньою для платника певних дій чи надання послуг. Податок платиться незалежно від того, чи отримає платник якісь блага для себе (як частини соціуму) і чи «відчує» він на собі витрату державою (органом місцевого самоврядування) сплачених ним податків.» [74]⁵⁴

⁵² [57] Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

⁵³ [65] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6-ти т. – Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, – 2005. – С. 94.

⁵⁴ [74] Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Липко. – Харків, 2013. – 207 с. – С. 72.

Деякі вчені поряд із названими ознаками виокремлюють «безповоротність» податку [86]⁵⁵. На перший погляд, після сплати податку держава або територіальна громада (якщо мова йде про місцеві податки) самостійно розпоряджається цими сумами й не передбачається будь-якої компенсації або зворотних дій щодо платника. Утім, чинне податкове законодавство містить низку випадків, коли сплачені у формі податків кошти повертаються платникам. Перш за все, йдеться про повернення надміру сплачених чи помилково сплачених податків. Відповідно до п.п. 14.1.115 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України надміру сплачені грошові зобов'язання – це суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату [117]⁵⁶. Помилково та/або надміру сплачені суми грошового зобов'язання підлягають поверненню платнику податків у разі подання заяви на повернення сплачених податків у довільній формі. В такій заяві має бути зазначено напрям перерахування коштів: на поточний рахунок платника податків в установі банку; на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, незалежно від виду бюджету; повернення готівковими коштами за чеком у разі відсутності у платника податків рахунку в банку.

Іншим випадком повернення сплачених у формі податку коштів є застосування специфічних механізмів, притаманних окремим платежам. У даному разі йдеться про механізм бюджетного відшкодування, що міститься в правовому механізмі податку на додану вартість. Відразу варто сказати, що поява подібного інструменту в механізмі податку на прибуток підприємств виключена, тому що бюджетне відшкодування характерне для непрямих

⁵⁵ [86] Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М: НОРМА, 2003.- С.40-41.

⁵⁶ [117] Податковий кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.

податків. Суть бюджетного відшкодування зводиться до повернення суми податку в разі експорту товару або послуги, тобто застосовується воно за умови кінцевої реалізації товару поза межами України.

Пов'язаною із ознакою безповоротності податку є його індивідуальна безвідплатність. Після сплати податку у держави не виникає зустрічних зобов'язань до конкретного платника. О. В. Дьомін підкреслює, що пряма вигода (заінтересованість) платити податки відсутня, а сплативши податок платник не набуває додаткових суб'єктивних прав, не може вимагати від держави зустрічного задоволення [31]⁵⁷.

При сплаті податок зараховується до державного або місцевого бюджету, або розподіляється між ними у пропорціях, встановлених Бюджетним кодексом України. У зв'язку з цим простежується така ознака податку, як зарахування його до бюджету відповідного рівня. Е. В. Порохов наголошував, що податки мають бути, в першу чергу, засобом формування доходів конкретного грошового фонду – державного бюджету [119]⁵⁸. На цій ознаці загострював увагу С. Д. Цыпкин: «з правової позиції податок означає перш за все платіж до бюджету» [196, с.49]⁵⁹. Подібної точки зору дотримуються й інші фахівці, наголошуючи, що податок завжди сплачується в бюджет – у загальнодержавний або місцевий, а також може розподілятися між ними. Кошти від сплати податків не призначені для конкретних цільових витрат. [111, с.72; 17, с.13-14; 19, с.69; 124, с.284-285]⁶⁰.

⁵⁷ [31] Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин. – М.: РИОР, 2008. – 382 с.

⁵⁸ [119] Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие/ Е.В. Порохов. - Алматы, 2001. – С.39.

⁵⁹ [196] Цыпкин, С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы[Текст] / С. Д. Цыпкин. – М., 1973. – С.49.

⁶⁰ [111, 17, 19, 124] Пацурківський, П.С. Податковий закон як правова форма фінансової діяльності держави [Текст]// Науковий вісник Чернівецького університету: Зб. наук. праць. Вип.4-5. Правознавство. – Чернівці: ЧДУ, 1996. – С.72; Воротіна, Н.В. Теоретичні питання податкового законодавства України: Автореф. дис...канд. юрид. наук. – К., 1996. – С.13-14; Гаврилюк, Р.О. Правова природа податку [Текст] // Науковий вісник Чернівецького університету: Зб. наук. праць. Вип.100. Правознавство. – Чернівці, 2000. –

Варто підкреслити, що останні розглянуті нами ознаки податку (безумовність, безповоротність, індивідуальна безвідплатність) відмежовують його від іншого загальнообов'язкового платежу – збору.

І. Янжул зазначав, що і податки, і митні платежі схожі своєю примусовістю. Є. Ровинський відносив мито до податків, а Д. Львов – до непрямих податків. І. Тарасов відокремлював мита від податків за ознакою неперіодичності сплати мита [210, 177, 75, 169]⁶¹. На переконання Е. М. Берендтса, реалізація податкового обов'язку при сплаті податку і мита була публічно-правовим зобов'язанням приватної особи на користь держави. Він вказував, що «обов'язок платежу податку не є обов'язком одноразовим, припиняється, не повторюється періодично, а є обов'язком, що триває залежно від того, чи продовжує існувати підстава оподаткування, яка встановлена законом або визнана. Податковий обов'язок не є наслідком звернення до держави або її органів за будь-якою послугою. Вона існує незалежно від усяких особливих відносин між владою і громадянами; вона існує в силу закону і його вимог, звернених до самих громадян, які з певних, зазначених у законі, ознаками визнаються такими, що підлягають оподаткуванню. За сплатою податку не відбувається якої-небудь дії з боку влади в інтересах сплати податку, якщо не рахувати видачі квитанції під час внесення податку, що служить доказом виконання податкового обов'язку» [5, с. 250 – 252]⁶². Саме в цьому положенні вченого нам бачаться додаткові

С.69.; Пришва, Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів [Текст]: дис. д-ра. юрид. наук : 12.00.07. - Київ, 2004. С 284-285.

⁶¹ [210, 177, 75, 169] Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах/ И.И. Янжул. - М.: Статут, 2002.- С.509; Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.А. Ровинского. -М.: Юрид. лит., 1971. -С.225; Львов Д. Курс финансового права /Д. Львов. - Казань: Тип. Императ. ун-та, 1888. - С.406; Тарасов И. Очеркъ науки финансового права. Введение: Общая часть / И. Тарасов. - Ярославль: Законовъдѣніе, 1883-1885.- С.583.

⁶² [5] Берендтс Э. Н. Русское финансовое право / Э. Н. Берендтс. – СПб.: Типо-Литография С.-Петербургской Одиночной тюрьмы, 1914. – С. 250-252.

аргументи на користь відмежування податку від мита та збору, які мають умовний характер.

О. О. Головашевич загострював увагу на відмінності процедур виконання обов'язку зі сплати податків, зборів і мита. На його переконання, сплата податків пов'язана із поданням податкової декларації та має періодичний характер (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб). Процедури сплати зборів можуть носити несистематичний або навіть разовий характер (наприклад, збір за першу реєстрацію транспортного засобу). Як справедливо зазначає О. В. Ларіна «процедури сплати мита реалізуються під час митного оформлення товару у разі перетинання державного кордону».[72]⁶³

На динаміку нормативного регулювання понять «податок» і «збір» в Україні звертають увагу О. В. Шульженко та В. В. Капустник. Вчені відзначають недосконалість визначення податку у Законі України «Про систему оподаткування», відповідно до якого під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів варто було розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування. [153]⁶⁴ Цілком аргументовано вони вказують на відсутність у такому визначенні істотних правових ознак, притаманних податку, та юридичних критеріїв для відмежування податку і збору. На переконання О. В. Шульженка, співставлення правової природи податків у загальноприйнятому їх розумінні (податок на прибуток підприємств та ін.) і, наприклад, відрахувань у пенсійний фонд, у формі мита, екологічних платежів і фінансових санкцій не

⁶³ [72] Ларіна О. В. Правове регулювання процедур виконання обов'язку із сплати податків та зборів : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Ларіна. – Харків, 2014. – 200 с. – С. 98.

⁶⁴ [153] Про систему оподаткування [Текст]: Закон України від 25.06.1991, № 1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

дозволить їх відрізнити через призму положень ст. 2 даного Закону [201, с.16].⁶⁵ В. В. Капустник, порівнюючи вказане визначення із дефініціями податку та збору, встановленими Податковим кодексом України, вказує на позитивну динаміку законодавчих змін: «на рівні закону закріплено суттєві ознаки, що покладаються в основу розмежування різних типів загальнообов'язкових платежів» [45]⁶⁶.

Як стверджує Ю. О. Крохіна, з'ясування місця розташування кожного податку у фінансовій «системі координат» сприяє точному встановленню механізму його встановлення та введення, визначенню рівня бюджету, до якого зараховується кожен податок, кола платників і переліку об'єктів, з яких стягується платіж. Вчена уточнює, що поділ на різні види об'єднує податки в окремі групи, що дозволяє детальніше визначити їх юридичну сутність, а більш точне встановлення виду податку сприяє правильному розподілу податкової компетенції Російської Федерації, суб'єктів РФ і муніципальних утворень. І далі, розвиваючи свою думку вже в практичній площині, вона підкреслює: «особливе значення видові критерії податку мають у правозастосовчій практиці, оскільки впливають на обсяг податкового обов'язку платника податку ... » [61, с. 48-57].⁶⁷

Спроби класифікації загальнообов'язкових платежів робилися давно. Так, Н. І. Тургенєв у 1818 р. писав: «...податки можуть бути найпристойніше поділені в такий спосіб: 1) податки з доходів від землі; 2) податки з доходів від капіталу; 3) податки із самих капіталів... Іноді поділяють податки на: 1) звичайні і незвичайні; 2) на загальні й особливі, з урахуванням того, чи сплачують їх усі, чи дехто; 3) на головні й другорядні – залежно від того,

⁶⁵ [201] Шульженко, О. В. Правове регулювання податкової бази [Текст]: дис.. канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Х., 2012. – С. 16.

⁶⁶ [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 26-27.

⁶⁷ [61] Крохіна, Ю.А. Финансовое право России [Текст]: Учебное пособие / Ю. А.Крохіна, В. Н.Ульянова. – Саратов: СЮИ МВД РФ, 1999. – С. 48-57.

наскільки вони важливі для держави; 4) на речовинні й особисті, тобто з речей або осіб; 5) на податки, що сплачені грошима або натурою...» [173, с. 28]⁶⁸.

На переконання М. П. Кучерявенка і С. Д. Черних, доцільно виокремлювати декілька умов оптимального співвідношення бюджетних надходжень і податкових платежів: а) чіткий розподіл компетенції між органами влади на центральному та місцевому рівнях; б) самостійність бюджетів і наявність у них незалежних джерел доходів; в) відсутність стійких каналів перерахування коштів з нижчестоящих бюджетів до державного [65, с. 28]⁶⁹. Отже, залежно від каналу надходження (рівня бюджету, до якого надходять податкові платежі) їх можна поділяти на закріплені і регульовані [64, с. 129]⁷⁰. Закріплені податки безпосередньо надходять до конкретного бюджету (Державного, місцевого) або позабюджетного фонду. Регулюючі (різнорівневі) – одночасно до бюджетів різних рівнів. [197]⁷¹

Доволі розгалужену класифікацію податків і зборів дає Ю. О. Крохіна [60, с. 48-57].⁷² Вона пропонує класифікувати податки і збори за таким критеріями: 1) тип платника; 2) форма оподаткування; 3) територіальний рівень; 4) канал надходження платежу; 5) характер подальшого використання платежу; 6) періодичність справляння. Залежно від типу платника виокремлюють податки з юридичних осіб, податки з фізичних осіб і податки зі змішаним платником. Залежно від форми оподаткування вчена виділяє прямі податки (справляються в процесі придбання матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта оподаткування і сплачуються виробником або

⁶⁸ [173] Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев – СПб.: Тип. Греча, 1818. – 162 с.

⁶⁹ [65] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас-Право, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – 600 с.

⁷⁰ [64] Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс : підручник / М.П. Кучерявенко – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

⁷¹ [197] Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 25.

⁷² [60] Крохіна Ю. А. Город, как субъект финансового права : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / Саратов, 1997. – С. 20.

власником), і непрямі (стягуються в процесі витрачання матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни товару і сплачуються споживачем (акцизи, податок на додану вартість та ін.). При цьому у складі прямих податків виокремлюються особисті (сплачуються платником податків за рахунок і залежно від отриманого прибутку та враховують фінансову спроможність платника) і реальні (сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід, отримання якого тільки очікується). Ставки реальних податків розраховуються, як правило, за результатами діяльності декількох однакових категорій платників податків [66, 61].⁷³ Розподіл податків за територіальним рівнем залежить від форми державного устрою конкретної держави. Враховуючи унітарність України в рамках даної роботи недоцільно детально розглядати поділ податків за цим критерієм.

Характеризуючи податки за фондом надходження, О. Ю. Липко пропонує розділити їх на закріплені й регульовані: «закріплені податки безпосередньо й цілком надходять до конкретного бюджету або позабюджетного фонду. Серед закріплених податків виділяють податки, які надходять до Державного бюджету, місцевого бюджету, позабюджетного фонду. Регулюючі (різномірні) податки надходять одночасно в бюджети різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства. Суми відрахувань по таких податках, зараховані безпосередньо до Державного бюджету і бюджетів інших рівнів, визначаються при затвердженні кожного бюджету.» [74]⁷⁴ Зауважимо, що М. П. Кучерявенко пропонує деталізувати цю групу податків, виокремивши такі підгрупи: а) державні (повністю надходять до Державного бюджету); б) місцеві (повністю надходять до місцевих

⁷³ [66, 61] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: Общая часть: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Право. – Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.; Крохина Ю. А. Финансовое право России : Учебное пособие / Ю. А. Крохина, В. Н. Ульянова. – Саратов : СЮИ МВД РФ, 1999. – 269 с.

⁷⁴ [74] Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Липко. – Харків, 2013. – 207 с. – С. 110-111.

бюджетів); в) пропорційні (розподіляються між Державним і місцевим бюджетами в певній пропорції); г) позабюджетні (надходять у певні фонди, але у деяких випадках, щоправда, вони повинні все-таки пройти через бюджет) [63]⁷⁵. З таким підходом можна погодитись частково. Пояснюється це пропозицією виокремлювати «позабюджетні податки». На наше переконання, і ми це вже підкреслювали вище, коли розглядали характерні риси податків, податок на прибуток підприємств (як і будь-який інший податок) надходить до бюджету відповідного рівня. Підтверджується це також положеннями чинного Бюджетного (статті 29, 64-66) і Податкового кодексів України (статті 6, 35). [9, 117]⁷⁶

Д. С. Черних наполягає на тому, що однією з найпринциповіших засад класифікації податків та зборів є поділ податків на прямі й непрямі, що має не лише теоретичне значення. Вчений зазначає, що в законодавстві України використовується поняття «непрямі податки», хоча загальної законодавчої дефініції прямого чи непрямого податку немає, як немає і вказівки на те, до якого виду належить податок на прибуток підприємств.[197]⁷⁷ Утім, варто відмітити, що, незважаючи на подібну прогалину, чинна редакція Податкового кодексу України містить багато посилань на категорію «непрямий податок», не пояснюючи при цьому що мається на увазі. Тільки системний аналіз Розділу 1 «Загальні положення» цього нормативного акту дає змогу визначити, що до непрямих належать податок на додану вартість і акцизний податок (див. п.п. 14.1.4 та 14.1.178 Податкового кодексу України). [117]⁷⁸

⁷⁵ [63] Кучерявенко М.П. Податкове право : навч. посіб. / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.

⁷⁶ [9, 117] Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.; Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

⁷⁷ [197] Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 26.

⁷⁸ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

При характеристиці прямого та непрямого типу податків О. Ю. Липко задається питанням: «якщо юридична конструкція податку дозволяє чітко визначити обов'язок платника податків щодо обчислення та внесення податкового платежу, то яка потреба у відмежуванні носія податкового тягаря?» [74]⁷⁹ В даному випадку вчений наголошує на необхідності врахування розмежування податків на прямі (прибутково-майнові) та непрямі (на споживання) через призму виділення формального платника (продавець товарів, робіт та послуг) та реального платника податку (споживача товарів, робіт та послуг; носія податкового тягаря). «Ознака співпадіння юридичного та фактичного платника є основною при розмежуванні податків на прямі й непрямі. При прямому оподаткуванні – юридичний і фактичний платники збігаються, при непрямому – ні.» [74]⁸⁰

Прямі податки виникли значно раніше непрямих. Найстарішим прямим податком можна вважати подушний. Він сплачувався незалежно від отриманих доходів, наявного майна, діяльності тощо. Підставою для його сплати була просто наявність людини – подушний податок сплачувався з живої «душі». Отже, його сплачували всі фізичні особи.

Непрямі податки стали з'являтися одночасно із розвитком теорії перекладання податного обов'язку. Спочатку критерій перекладення податків прив'язувався до доходів землевласників (XVII століття), де поземельний податок був прямим податком, а інші – непрямими. В. М. Пушкарьова пише, що вперше поділ на прямі і непрямі податки дає Д. Локк наприкінці XVII століття. Вона відзначає, що в основу поділу був покладений критерій перекладення податків, який існував протягом XV – XVII століть. Його зміст полягав у тому, що порівняно з податками, якими обкладається земля непрямо,

⁷⁹ [74] Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Липко. – Харків, 2013. – 207 с. – С. 109.

⁸⁰ [74] Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Липко. – Харків, 2013. – 207 с. – С. 109.

слід віддати перевагу податку, який безпосередньо справляється з землевласника. [158]⁸¹

Наразі поділ податків на прямі й непрямі широко застосовується у фінансовій науці. Утім, навряд чи можна дійти консенсусу щодо єдиних підстав такого поділу. Часто думки науковців у віднесенні того або іншого платежу до категорії прямих чи непрямих податків розходяться. Немає єдиної думки і щодо того, які податки краще – прямі або непрямі. На наше переконання, однаково необхідними в податкових системах є обидві категорії податків. С. І. Іловайський з приводу позитивних та негативних рис прямих податків зазначав, що у них ясніший податний обов'язок громадян; стягнення прямих податків обходиться звичайно дешевше, ніж стягнення непрямих; деякі з прямих податків, наприклад прибуткові, більш рухливі в тому сенсі, що можуть бути регульовані відповідно до коливань у величині державних витрат. При цьому, як стверджує вчений, одними прямими податками важко здійснити спільність оподаткування і неможливо зібрати ті величезні суми, які потреби для покриття теперішніх державних витрат. Він впевнений, що непрямі податки відрізняються певною нечутливістю для платників і дають можливість фінансовому господарству одержувати значні кошти, а ті самі особи, які з наріканням несуть помірні прямі податки, часто непомітно сплачують набагато більш високі непрямі податки [39, с. 192-202]⁸².

С. І. Іловайський писав: «різниця між прямими і непрямими податками полягає в тому, що при призначенні та справлянні прямих податків про податкову здатність платників роблять висновок безпосередньо за майном, що знаходиться в їх володінні або по одержуваних ними доходах; в непрямому ж обкладенні це робиться на підставі посередніх моментів, наприклад, за зробленими платником витратами або за його споживанням. У першому

⁸¹ [158] Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов.: Учебное пособие.-М.: ИНФРА, 1996.-С.140

⁸² [39] Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса: Типография Соколовского, 1904. – 383 с.

випадку ніби говорять платнику: «Ти маєш стільки-то, а тому ти повинен внести до скарбниці таку-то суму». У другому випадку: «Ти те-то витрачаєш або споживаєш, значить у тебе такі-то кошти, і ти повинен приділити з них відому суму в казну». З цієї точки зору, прямими податками є особисті, прибуткові, всі податки на різні джерела доходів: на землю, будинки, промисли і грошові капітали, – а також до прямих податків слід зарахувати особливий вид податків з обігу майна, що сильно розвинувся останнім часом; непрямими податками є податки на предмети споживання і податки на предмети розкоші» [39, с. 192-202]⁸³.

Для встановлення переваг і недоліків податку на прибуток підприємств, який є прямим, варто дослідити наукові здобутки науковців нашої доби. Так, деякі сучасні вчені дуже уважно підходять до визначення переваг та недоліків прямих і непрямих податків. М. П. Кучерявенко та Г. В. Бех визначають декілька напрямів їх співвідношення, враховуючи низку принципів обох категорій податків. По-перше, на переконання цих вчених, при сплаті прямих податків платник реалізує всю сукупність податкових обов'язків (податковий облік, сплата податків, податкова звітність). При непрямих податках – цілісна система обов'язків фактично розривається і за реальним платником залишається обов'язок щодо сплати податків, тоді як до формального платника переходить обов'язок по веденню податкового обліку та звітності. По-друге, при сплаті непрямих податків здійснюється розрив між формальним і реальним платником податку. Якщо в прямому оподаткуванні – обов'язок щодо сплати податку закріплено за власником майна або доходів, який і реалізує його за рахунок власних коштів (окрім застосування інституту податкового агентства), то при непрямих – платник перераховує до бюджету кошти, які надані йому покупцем або споживачем. В останньому випадку кошти реального платника податку сплачує до бюджету формальний платник,

⁸³ [39] Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса: Типография Соколовского, 1904. – 383 с.

який отримав їх при розрахунку за надану продукцію. По-третє, непрямі податки як елементи входять до ціни товарів (робіт, послуг). При цьому вчені наголошують, що будь-який податок враховується в ціні, але якщо прямі входять до ціни виробництва і відображають фактично затрати виробника, то непрямі є надлишком над такою ціною і входять до ціни реалізації. Виробника непрямі податки не турбують, тому що всі його витрати, необхідний прибуток вже увійшли до ціни виробництва, а ціна реалізації орієнтована на споживача. По-четверте, підставами для розподілення прямих та непрямих податків є і об'єкти оподаткування, якщо при прямих – це майно або прибутки, то при непрямих – вартість обороту, в якому враховується приріст вартості. [67]⁸⁴

Інший погляд на суть поділу податків на прямі та непрямі можна побачити в роботах С. Г. Пепеляєва. На його переконання поділ податків є даниною традиції, ніж науковою метою. Вчений зазначає, що ще в 1964 р. на нараді економістів у Парижі було відзначено, що оскільки припущення щодо повного перенесення податку вперед або назад є неадекватним наближенням до реальності, то класифікація податків як непрямих або прямих ледве має будь-яку наукову цінність. Водночас автор наголошує на юридичному значенні поділу податків на прямі і непрямі, зокрема пов'язаному із законодавчо закріпленою можливістю перекладання податків. Перекладення податків – непередбачуване економічне явище, що підкорюється тільки законам ринку. Воно не може суворо регулюватися законодавством. Є норми, які забороняють пряме перекладення податків (заборона податкових застережень стосовно випадків взаємовідносин податкових агентів і платників податків), проте немає норм, які безпосередньо регулюють сам процес перекладання або встановлюють відповідальність за перекладення або не перекладення [90, с. 48-53]⁸⁵.

⁸⁴ [67] Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник-Харьков: Консум, 1998.-С.123

⁸⁵ [90] Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИДФБК – ПРЕСС, 2000. – 608 с.

С. Г. Пепеляєв запевнює, що групу прямих податків, за рахунок сплати яких оподатковується дійсно отриманий дохід (прибуток), називають особистими податками. При цьому дохід може визначатися опосередковано – через оцінку зовнішніх проявів благополуччя особи (виду і якості житла, розміру і місця розташування земельної ділянки та ін.) У цьому випадку оподатковується не фактичний, а передбачуваний середній дохід особи, що отримується в даних економічних умовах від того чи іншого предмета оподаткування (власності, грошового капіталу та ін.). Цю групу прямих податків називають реальними. Реальними податками обкладається насамперед майно, звідси і їх назва (real (англ.) - майно) [91, с. 48-53]⁸⁶. Л. Я. Абрамчик серед прямих податків виділяє такий підвид, як податки на накопичене багатство, і відносить до них податки на нерухомість, земельний податок і частково податок за використання природних ресурсів [1, с. 33-34]⁸⁷.

На переваги та недоліки непрямих податків звертали увагу в своїх роботах такі видатні вчені, як В. А. Лебедев, І. Х. Озеров, Н. І. Тарасов та ін. Так, В. А. Лебедев вказує, що безпосереднім об'єктом непрямих податків виступають видатки, і саме тому зростає заінтересованість у прибутках. Сплата непрямих податків більш зручна і непомітна для громадян, а також при вдалому виборі об'єктів оподаткування вони дають легко і зручно дуже великі прибутки, які не зібрати прямими податками. [73]⁸⁸ І. Х. Озеров підкреслює важливість співвідношення податкового тиску із реальними доходами. На його переконання прямі податки сумірні з платоспроможністю населення, а непрямі характеризуються стійкістю надходження. Головною зручністю останніх для населення вчений бачить їх сплату незначними долями, в міру

⁸⁶ [91] Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с.

⁸⁷ [1] Абрамчик Л.Я. Налоговое право Беларуси // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / [отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин]. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 328 с.

⁸⁸ [73] Лебедев В.А. Финансовое право: Лекции, С.-Пб., 1883-1885.-С.20

споживання і в такий час, коли платники мають кошти, щоб купити оподатковуваний податком предмет. [107]⁸⁹

Н. І. Тарасов підкреслює, що надходження від непрямих податків поступають до бюджетів швидше, ніж від прямих. При цьому він влучно робить акцент на різному впливі податкового тиску по цих групах податків. Дійсно, збільшення ставки податку (наприклад, податку на додану вартість) може привести до обмеження споживання і зниження купівельної спроможності. Н. І. Тарасов робить висновок, що непрямі податки несумірні з доходами платників. Серед недоліків непрямих податків вчений визначав звуження рамок праці, оскільки праця оподатковується найбільш відчутно непрямыми податками; невірний розвиток виробництва на шкоду дрібним промисловцям; при системі непрямих податків послаблюється контроль народу над діяльністю уряду. [169]⁹⁰

З огляду встановлення переваг прямих податків, зокрема податку на прибуток підприємств, варто звернути увагу на думку Д. С. Черних. Аналізуючи проблематику особистих податків він наголошує на тому, що їх логічно пов'язувати саме з отриманням доходів. «Виділення або акцентування уваги на прибутках фактично призводить до певної тавтології, бо прибутками виступає частка доходів, за винятком матеріальних витрат на їх отримання. Тому цілком зрозуміло посилення при характеристиці особистих податків на узагальнююче поняття – доходи, тому що інші об'єкти оподаткування, які використовуються в цьому типі платежів, є елементами чи різновидами доходів (прибуток, заробітна плата тощо).» [197]⁹¹

Вважаємо недопустимою відсутність визначення термінів «прямий податок» і «непрямий податок» у тексті Податкового кодексу України.

⁸⁹ [107] Озеров И.Х. Основы финансовой науки.- Москва, 1908.-С.246-247

⁹⁰ [169] Тарасов И. Очерк науки финансового права: Введение. Общая часть. Особенная часть.- Ярославль.-С.647-648

⁹¹ [197] Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 26-34.

Примітно, що визначення цих термінів є в інших Законах України. Так, Закон України Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту надає такі визначення: «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 на продаж, з обігу, на додану вартість, на продаж цінних паперів, на перекази коштів за кордон, на дарування і спадкування, на передачу власності, на матеріально-технічні запаси та обладнання, на монопольне право та привілеї, а також акцизи, гербові збори, прикордонні збори та всі інші податки (збори), за винятком прямих податків і податків з імпорту» [145]⁹². Аналогічне визначення терміну «прямі податки» можна знайти у підзаконних нормативних актах України. [137]⁹³

У зв'язку із цим пропонуємо закріпити 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.»

⁹² [145] Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту : Закон України № 331-XIV від 22.12.1998 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 12-13. – Ст. 80.

⁹³ [137] Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ : Наказ Державної податкової адміністрації України № 578 від 04.10.2004 р. // Податковий, банківський, митний КОНСУЛЬТАНТ. – 2004. – № 42.

1.2. Місце податку на прибуток підприємств в податковій системі України.

Щоб з'ясувати місце податку на прибуток підприємств у сучасній податковій системі України, слід, насамперед, торкнутися декількох моментів. По-перше, варто дослідити динаміку розвитку правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні. По-друге, потрібно охарактеризувати, яким чином цей платіж входить у систему джерел державних доходів. При цьому спробуємо розкрити питання, що знаходяться на стику податкового і бюджетного регулювання. Лише після цього, на наше переконання, можливо порівняти податок на прибуток підприємств з іншими податками, які входять до складу податкової системи України.

Аналізуючи генезу розвитку правового регулювання оподаткування О. О. Головашевич приділяє увагу реформі 1930-1931 р.р., якою було встановлено двоканальну систему платежів до бюджету – податок з обороту й відрахування від прибутку. При цьому вчений підкреслює, що промисловий податок, акцизи та низка інших податків були включені в податок з обороту, а до відрахувань від прибутку було віднесено власне відрахування від прибутку та прибутковий податок. [23]⁹⁴

Наразі в українському податковому законодавстві закріплено правові механізми двох особистих податків – податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. Утім, аналіз змін податкового законодавства періоду незалежності України дозволяє виокремити декілька значних етапів у регулюванні податку на прибуток підприємств. Першою формою особистого оподаткування в Україні юридичних осіб був податок з доходів підприємств і організацій[146]⁹⁵, який був введений 21 лютого 1992

⁹⁴ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 33.

⁹⁵ [146] Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21 лютого 1992 р. № 2146-ХІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 1992. – № 23. – Ст. 333.

року і справлявся протягом усього 1992 року. Цей та наступні два роки характеризувалися коливаннями законодавця від оподаткування доходів до оподаткування прибутку. З 1 січня 1995 р. основним видом прямого податку, що справляється з юридичних осіб в Україні, став податок на прибуток підприємств. [147]⁹⁶

Наступний етап пов'язується з прийняттям 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України [117]⁹⁷, який набрав чинності у цілому з 1 січня 2011 року. При цьому Розділ III «Податок на прибуток підприємств» даного нормативного акту почав застосовуватися тільки з другого кварталу – з 1 квітня 2011 року.

Визначальною подією, що суттєво вплинула на регулювання оподаткування юридичних осіб стала податкова реформа 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 та бухгалтерського обліку. Цей аспект більш детально ми розглянемо в останньому розділі нашої роботи.

Окрім перетворень безпосередньо пов'язаних із правовими механізмами конкретних податків, варто розглянути й трансформацію принципів оподаткування юридичних осіб. К. О. Гетьман у своєму дослідженні звертає увагу на групу принципів, які сьогодні в податковому законодавстві не представлені та зникли після набуття чинності Податковим кодексом України. [21]⁹⁸ Вчена вказує на принципи стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, обов'язковості,

⁹⁶ [147] Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – №4. – Ст. 28.

⁹⁷ [117] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92.

⁹⁸ [21] Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Гетьман. – Харків, 2015. – 191 с. – С. – 56.

рівнозначності і пропорційності, економічної обґрунтованості, які входили до переліку принципів побудови системи оподаткування, які закріплено згідно із Законом України «Про систему оподаткування». [154]⁹⁹

К. О. Гетьман пише, що «принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності передбачав введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва. Здається, що зникнення цього принципу із чинного податкового законодавства відбулося за логічними підставами. По-перше, навряд чи є слушним включення до принципів такого положення, яке стосується окремого податку чи категорії податків. Принцип є носієм певної узагальненої установки щодо регулювання податкових відносин. В цій же ситуації стимулювання пов'язувалось з певними обмеженнями. Воно стосувалось лише підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності. Крім того, йшлося про окремий тип прямого податку (податки на прибуток чи доходи). І нарешті, закріплювалась спеціальна умова використання таким чином акумульованих коштів. Тобто на принцип як узагальнену мету та засаду податкового регулювання подібний припис був не схожий.» [21]¹⁰⁰ Отже, прийняття Податкового кодексу принесло як позитивні моменти в регулюванні оподаткування податком на прибуток підприємств, так і негативні.

Досліджуючи в попередньому підрозділі види загальнообов'язкових платежів ми вказували на існування закріплених та регулюючих різновидів податків, що зумовлено бюджетом надходження коштів від їх сплати. На практиці питання щодо розподілу сплачених податків як одного з різновидів державних доходів регулюється двома основними нормативними актами –

⁹⁹ [154] Про систему оподаткування : Закон України від 18 лют. 1997 р. № 77/9-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

¹⁰⁰ [21] Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Гетьман. – Харків, 2015. – 191 с. – С. – 56.

Бюджетним кодексом України[9]¹⁰¹ та Бюджетною класифікацією.[126]¹⁰² При цьому склад доходів бюджету відповідного рівня визначається окремими статтями Бюджетного кодексу України без деталізації за видами. У відповідному розділі ж Бюджетної класифікації вказано, що до податкових надходжень належать: податки на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств); податки на власність (податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів); рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів (рентна плата за спеціальне використання води; рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів; рентна плата за спеціальне користування надрами; рентна плата за спеціальне користування радіочастотним ресурсом України та ін.); внутрішні податки на товари та послуги (податок на додану вартість; акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів; акцизний податок з ввезених на митну територію України товарів; акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів; податки на окремі категорії послуг) та інші. [126]¹⁰³

Склад доходів Державного бюджету України визначається ст. 29 Бюджетного кодексу України. До цих доходів включаються доходи бюджету за винятком тих, що закріплені за місцевими бюджетами[9, ст. 29]¹⁰⁴. Аналізуючи положення бюджетного законодавства, К. О. Гетьман робить висновок, що доходи Державного бюджету є закріпленими, при цьому можуть бути поділені на дві групи: 1) ті, що у повному обсязі надходять до вказаного

¹⁰¹ [9] Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.

¹⁰² [126] Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства Фінансів України від 14 січ. 2011 р. № 11 // Баланс-Бюджет. – 2011. – № 6.

¹⁰³ [126] Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства Фінансів України від 14 січ. 2011 р. № 11 // Баланс-Бюджет. – 2011. – № 6.

¹⁰⁴ [9] Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.

бюджету (безвідсоткові платежі); 2) ті, від сплати яких надходить певний відсоток.[21]¹⁰⁵ До першої групи (безвідсоткові платежі) вона відносить: військовий збір (сплачується відповідно до пункту 16-¹ підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України); податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці; акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції); акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); ввізне мито; вивізне мито; рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України; рентна плата за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами територією України; рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності; рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України.

До другої групи вчена відносить: 90 відсотків податку на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств державної власності, що зараховується до загального фонду державного бюджету в повному обсязі); 75 відсотків рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату, яка зараховується до загального фонду державного бюджету у повному обсязі); 50 відсотків рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення); 50 відсотків рентної плати за спеціальне використання

¹⁰⁵ [21] Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Гетьман. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 75-76.

лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування; податок на доходи фізичних осіб у розмірі 25 відсотків на відповідній території України (крім території міст Києва та Севастополя) та у розмірі 60 відсотків - на території міста Києва; 20 відсотків екологічного податку (крім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк, який зараховується до загального фонду державного бюджету у повному обсязі). [21]¹⁰⁶

Отже, податок на прибуток підприємств майже повністю надходить до Державного бюджету України. Однак 10 відсотків даного податку (крім податку на прибуток підприємств державної власності) все ж таки належить до складу доходів загального фонду бюджетів міст республіканського значення, Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад [9, ст. 64]¹⁰⁷.

Отже, податок на прибуток підприємств надходить до загального фонду всіх чотирьох рівнів бюджетів, передбачених бюджетним законодавством України. Важливість даного платежу підтверджується і тим, що відсоток від надходжень даного платежу у структурі податкових надходжень дуже великий, що можна побачити, проаналізувавши Закони України про державний бюджет на відповідні роки. Приміром, у 2015 році було заплановано 35 215 000,0 грн. надходжень від сплати податку на прибуток підприємств з 393 895 046,1 грн. загальних податкових надходжень до загального фонду Державного бюджету України. У 2014 році –

¹⁰⁶ [21] Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Гетьман. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 75-76.

¹⁰⁷ [9] Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.

39 756 633,2 грн. з 279 487 114,0 грн., у 2013 році – 56 896 000,0 грн. з 260 746 516,3 грн. [130, 131, 132, 133, 134, 135]¹⁰⁸

К. О. Гетьман вказує, що при зарахуванні податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України застосовуються два критерії – відсотковий та вид платника: «до загального фонду Державного бюджету України зараховується 100 відсотків надходжень від податку на прибуток підприємств, який сплачено підприємствами державної власності. При сплаті даного платежу всіма іншими платниками до загального фонду Державного бюджету зараховується 90 відсотків податку. До складу доходів загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад повністю зараховується податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності. В даному випадку фіскальна функція даного податку обмежується колом спеціальних платників.» [21]¹⁰⁹

Аналіз чинного бюджетного законодавства свідчить про диференціацію відсотка та фонду надходження податку на прибуток підприємств залежно від форми власності юридичних осіб. Так, відповідно до норм Бюджетного кодексу України у разі заснування підприємств та фінансових установ комунальної власності районними чи міськими радами, а також об'єднаними

¹⁰⁸ [130, 131, 132, 133, 134, 135] Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України № 80-VIII від 28 груд. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 5. – Ст. 37.; Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України № 719-VII від 16 січ. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 9. – Ст. 93.; Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України № 5515-VI від 06 груд. 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 5-6. – Ст. 60.; Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України від 22.12.2011 року // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 34–35. – Ст. 414.; Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України від 23 груд. 2010 р. № 2857-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 7-8. – Ст. 52.

¹⁰⁹ [21] Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Гетьман. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 142-144.

територіальними громадами, надходження від сплати ними податку на прибуток підприємств зараховуються відповідно до районних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад. Податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності, засновником яких є Верховна Рада Автономної Республіки Крим та обласні ради, зараховується відповідно до бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів. За таким самим принципом податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності, засновником яких є міські (міст районного значення), селищні та сільські ради, зараховується відповідно до міських (міст районного значення), селищних та сільських бюджетів. [9, ст. 64, 66, 69]¹¹⁰

При цьому можна помітити, що до загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій, зараховується також 10 відсотків податку на прибуток підприємств крім податку, що надходить до інших бюджетів. [9, ст. 64]¹¹¹

Підсумовуючи, варто наголосити на декількох моментах, 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 відсотку 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

¹¹⁰ [9] Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.

¹¹¹ [9] Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.

окремих випадках має значення суб'єкт, який засновував платника. По-третє, податок на прибуток підприємств надходить до бюджетів всіх рівнів, що підкреслює важливість даного податку.

З'ясувавши генезу розвитку нормативного регулювання податку на прибуток підприємств та розподіл його надходжень між бюджетами різних рівнів, варто перейти до встановлення взаємозв'язків цього податку з іншими елементами податкової системи.

При наданні класифікації податків і зборів ми говорили про те, що податок на прибуток підприємств належить до категорії прямих прибуткових податків. Другим представником платежів даного типу є податок з доходів фізичних осіб, який сплачується фізичними особами безпосередньо або через податкових агентів з доходів, одержуваних від усіх джерел протягом податкового періоду. О. О. Головашевич, аналізуючи податок на доходи фізичних осіб, наголошує, що він належить до категорії прямих, які стягуються в процесі придбання й накопичення матеріальних благ. [23]¹¹².

Враховуючи запропонований низкою вчених поділ прямих податків на особові (сплачуються з дійсно отриманого платником доходу і враховують фактичну платоспроможність платника) і реальні (податки, якими оподатковується не дійсний дохід платника податків, а гаданий, середній, одержуваний у певних економічних умовах від того чи іншого предмета оподаткування, коли оподатковується насамперед майно), [25, с. 44-45; 114, с. 26],¹¹³ О. О. Головашевич пропонує віднести податок з доходів фізичних осіб до прямого особового податку. При цьому він робить спробу порівняти прибутковий податок та майновий і зазначає, що перший «є більш мобільним,

¹¹² [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 36-37.

¹¹³ [25, 114] Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляев С.Г. Финансовое право России: Учебник. – М.: ТЕИС, 1995. – 232 с.; Податкова система України: Підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'яточенко та ін. / За ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.

динамічним, аніж інший різновид прямих майнових податків, орієнтованих і прив'язаних до стабільної, незмінної бази – вартості майна, яке розглядається як об'єкт оподаткування. Податок з доходів фізичних осіб орієнтовано на більш мобільні об'єкти регулювання – доходи, які можуть існувати або навіть зводитися практично до нуля»¹¹⁴.

К. О. Гетьман підходить до порівняння прибуткових податків через призму їх функціонального призначення. Вона наголошує, що принципова різниця між податком на прибуток підприємств та податком на доходи фізичних осіб полягає у типі платника. В другому випадку це фізичні особи, їх представники та податкові агенти, тоді як в першому – виключно юридичні особи. [21]¹¹⁵ Нам складно однозначно погодитись із таким поділом. На наше переконання, окрім платника різним є об'єкт оподаткування. Безумовно, доходи та прибутки – близькі за змістом категорії, але ототожнювати їх не можна. Прибуток є складнішою категорією, ніж доход. Можна навіть сказати, що прибуток включає доход в свою структуру поряд з видатками, амортизацією та іншими складовими, але не навпаки.

Утім, з іншою позицією К. О. Гетьман слід погодитися – йдеться про порівняння розподілу податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток підприємств між бюджетами. Вчена пише, що надходження від сплати податку на доходи фізичних осіб розподіляються між бюджетами трьох рівнів, і пояснює, що «законодавець застосовує декілька критеріїв, на підставі яких провадиться таке розподілення. По-перше, застосовується відсотковий критерій. Так, до Державного бюджету України зараховується податок на доходи фізичних осіб у розмірі 25 відсотків на відповідній території України крім території міст Києва та Севастополя. При сплаті даного податку на

¹¹⁴ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 36-37.

¹¹⁵ [21] Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Гетьман. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 139-140.

території міста Києва до Державного бюджету зараховується 60 % надходжень від його сплати. По-друге, використовується критерій типу оподаткованої бази. До загального фонду Державного бюджету України зараховується податок на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці, що сплачується (перераховується) згідно з Податковим кодексом України.» [21]¹¹⁶

Отже, можна констатувати, що податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб становлять одну групу 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 розподілом 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 можна побачити при аналізі Законів України Про Державний бюджет на відповідні роки.

Особлива ситуація склалась в Україні зі сплатою іншого прибуткового платежу – військового збору. Цей платіж обраховуються за правилами обчислення об'єкту податку на доходи фізичних осіб, але за своєю суттю він не є збором. Такий висновок можна зробити виходячи з бюджету надходження – він зараховується до складу доходів державного бюджету. Про це свідчать і положення ст. 29 Бюджетного кодексу України, і визначення податкових

¹¹⁶ [21] Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Гетьман. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 139-140.

надходжень у Законі України Про державний бюджет України на 2017 рік, де у рядку 11010000 вказано «Податок та збір на доходи фізичних осіб». [9]¹¹⁷

На наше переконання, законодавець у даному разі припустився одразу декількох помилок. По-перше, не можна в один рядок ставити податок та збір через їх різну правову природу. По-друге, те, що зараз закріплено в податковому законодавстві під назвою «військовий збір», фактично є «недозакріпленим» податком. Для усунення цього недоліку потрібно назвати його військовим податком та закріпити у якості складової податкової системи у ст. 9 Податкового кодексу України. Крім того, необхідно повністю закріпити правовий механізм цього платежу, тобто всі елементи, передбачені ст. 7 Податкового кодексу України.

Показовим буде наведення порівняльної характеристики запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств і податку на доходи фізичних осіб за період 2011-2017 років (з року набуття чинності Податковим кодексом України).

Таблиця 1. Співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб

Рік	Надходження від податку на прибуток підприємств	Надходження від податку на доходи фізичних осіб
2011	47563588,3	6766237,2
2012	58236909,9	7247013,5
2013	57928308,0	8203742,3
2014	40290358,6	14191765,0
2015	36915000,0	42591331,9
2016	48559000,0	56132170,8
2017	57916200,0	68677782,4

¹¹⁷ [9] Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.; Про Державний бюджет України на 2017 рік : Закон України № 1801-VIII від 21.12.2016 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2017. – № 3. – Ст. 31.

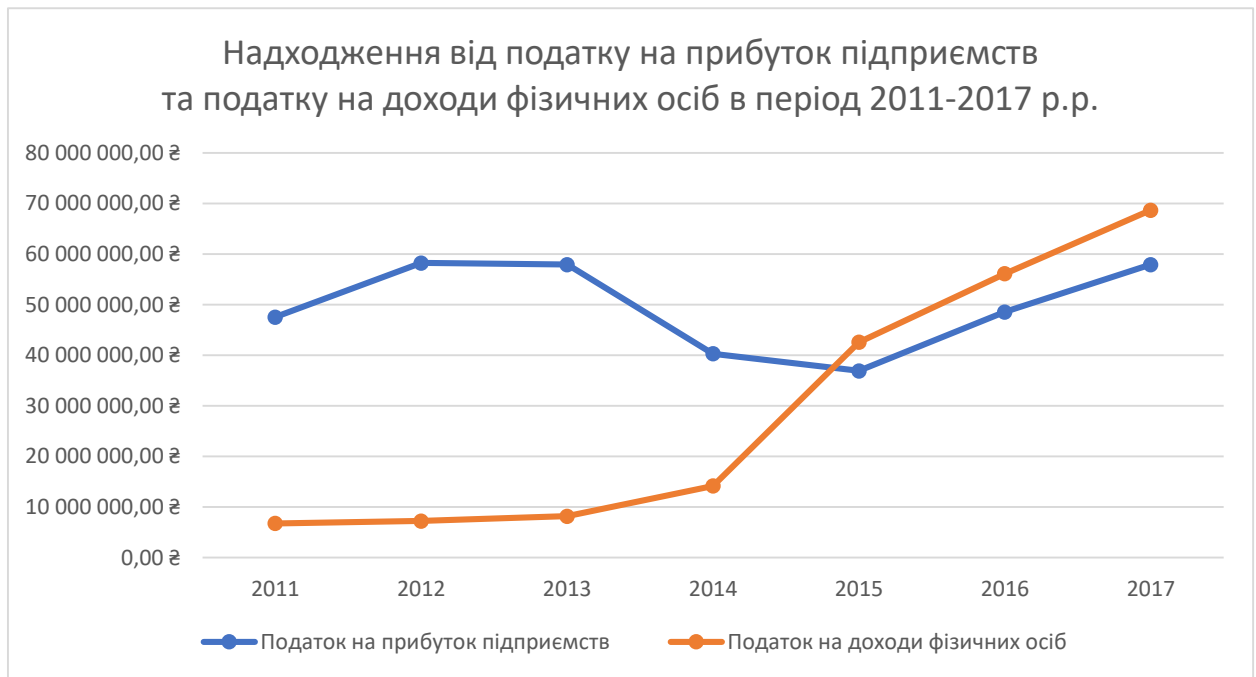


Рис. 1. Співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб

Цілком логічно, що найбільш схожими є податки однієї групи. З цього випливає, що за механізмом дії податок на прибуток підприємств найближчий до податку на доходи фізичних осіб. Утім, чинне податкове законодавство при регулюванні процедур сплати, обліку й звітності щодо податку на прибуток підприємств містить відсильні норми до розділів, якими регулюються інші платежі. Увагу в даному разі потрібно звернути на зв'язок правового регулювання податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість.

Податок на додану вартість належить до категорії непрямих податків, що обумовлено, перш за все, розривом реального та формального платника. Т. М. Мараховська звертає увагу на те, що в складі податкової системи України переважають прямі податки. Аналізуючи становлення національної податкової системи, вона зазначає, що в 1993 році перевага непрямого оподаткування над прямим була очевидною: 53,7 проти 45 відсотків, але в 1996 році почався процес зворотних зрушень - 52,5 проти 42,7 відсотків. У 1998 році зменшилася питома вага і прямих(46,3%) і непрямих(40,7%)

податків. [76]¹¹⁸ Г. В. Бех вказує на аналогічну тенденцію у динаміці співвідношення двох основних видів прямих і непрямих податків-податку на прибуток і податку на додану вартість, з тією лише різницею, що, починаючи з 1996 року, переважає податок на додану вартість. [6]¹¹⁹

В останні роки, особливо після набуття чинності Податковим кодексом України, ситуація щодо співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість не змінилась. Наочно це можна побачити при порівнянні Законів України Про державний бюджет. Ми звели ці данні у таблицю на представили у графічному вигляді.

Таблиця 2. Співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість

Рік	Надходження від податку на прибуток підприємств	Надходження від податку на додану вартість
2011	47563588,3	128457495,6
2012	58236909,9	164125559,4
2013	57928308,0	135679750,1
2014	40290358,6	149958666,5
2015	36915000,0	180006065,5
2016	48559000,0	232658000,0
2017	57916200,0	293102688,0

¹¹⁸ [76] Мараховська Т.М. Податкове стимулювання підприємницької діяльності: Дис. канд. економ. наук: 08.04.01.-Х., 2001.-С.81-83

¹¹⁹ [6] Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Бех. – Харків, 2001. – 207 с. – С. 22.

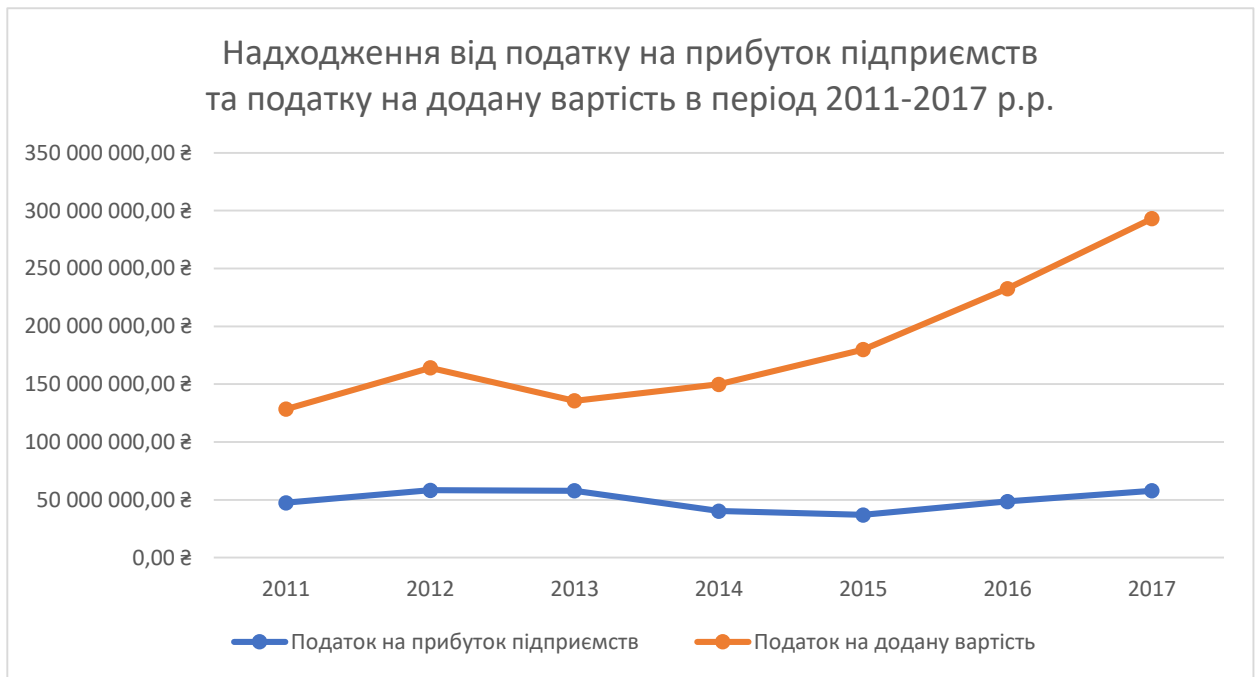


Рис. 2. Співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість

Важливою особливістю податку на додану вартість є можливість застосування механізму податкового кредиту. Його застосування суттєво впливає на порядок виконання податкового обов'язку та надходження коштів від сплати податку. Варто підкреслити, що первісно конструкція податкового кредиту з'явилась у 1992 році і застосовувалась при сплаті податку на прибуток підприємств і організацій, що існував на той час в Україні. Під терміном «податковий кредит» розумілась відстрочка сплати податку на певний строк. [151]¹²⁰ З 1997 року ця конструкція почала застосовуватись і щодо податку на додану вартість. В той час під податковим кредитом розумілась сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. [150]¹²¹ Механізм податкового кредиту по податку на додану вартість не застосовувався у період до 1997 року. [149]¹²²

¹²⁰ [151] Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет Кабінету міністрів України № 12-92 від 26 груд. 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 76.

¹²¹ [150] Про податок на додану вартість : Закон України від 03 квіт. 1997 р. – № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

¹²² [149] Про податок на додану вартість : Декрет Кабінету Міністрів України № 14-92 від 26 груд. 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 78

Отже, в незалежній Україні первісно механізм податкового кредиту з'явився саме по податку на прибуток підприємств, хоча і суттєво відрізнявся від сучасного розуміння податкового кредиту.

Ще одним непрямим податком, що сплачується в Україні, є акцизний податок. Тривалий час цей платіж називали «акцизний збір», але по суті він завжди залишався податком. Лише з прийняттям Податкового кодексу України у 2010 році назва цього платежу відповідає його суті. Г. В. Бех підкреслює, що обидва непрямі податки є податками на споживання і реалізуються в цінах на товари, тому тягар непрямого оподаткування падає на ті групи населення, які характеризуються більш високим рівнем споживання. Терміни їх реалізації і сплати практично співпадають. Крім того, однією з характерних рис цих податків є те, що вони можуть збиратися з відносно нечисленних джерел при одночасно широкому економічному ефекті. [6]¹²³ Наведемо порівняльно-статистичні дані щодо обсягів запланованих надходжень податку на прибуток підприємств та акцизного податку.

Таблиця 3. Співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та акцизного податку

Рік	Надходження від податку на прибуток підприємств	Надходження від акцизного податку
2011	47563588,3	366488000,0
2012	58236909,9	417230000,0
2013	57928308,0	407520000,0
2014	40290358,6	449279031,0
2015	36915000,0	600256592,0
2016	48559000,0	818920000,0
2017	57916200,0	1133360000,0

¹²³ [6] Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Бех. – Харків, 2001. – 207 с. – С. 22-23.



Рис. 3. Співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та акцизного податку

На діяльність підприємств в Україні значний вплив мають процеси, пов'язані з ціноутворенням на сировину та обладнання. Враховуючи значний рівень міжнародного товарообігу в Україні діють ввізне та вивізне мито. Їх рівень зумовлює вибір засобів виробництва підприємствами, сировини, тому вони опосередковано впливають на надходження від податку на прибуток підприємств. І. Х. Озеров та Н. І. Тарасов, характеризуючи систему оподаткування XVII-XVIII століття вказували, що прямі податки формували основу податкової системи та являли собою податки, які справлялись у процесі придбання і накопичення матеріальних благ. Вони визначались розміром об'єкта оподаткування, сплачувались власником або виробником. [108, 169]¹²⁴

Д. Г. Черник вказує, що через недостатність надходжень від прямих податків з'явилися збори, що мали характер мита: «у Давній Русі непряме оподаткування спочатку існувало у вигляді торгового і судового мита. Був

¹²⁴ [108, 169] Озеров И.Х. Основы финансовой науки.- Москва: Типография И.Д. Сытина, 1914. -С. 255.; Тарасов И. Очерк науки финансового права: Введение. Общая часть. Особенная часть. - Ярославль, 1883.-С.609

також «перевіз» – як плата за перевіз через річку, «торгове» мито – за право влаштувати ринки.» [84]¹²⁵ Після цього виникли акцизи. У ХІХ столітті І.Х. Озеров визначав еволюцію податків таким чином: 1) від оподаткування предметів першої необхідності переходять до оподаткування предметів другорядної необхідності; 2) замість оподаткування численних предметів концентрують оподаткування на невеликій кількості таких предметів; 3) від звіту кількості, яка очікується за зовнішніми ознаками працездатності приладів, кількості матеріалу – до обліку готового продукту.[108]¹²⁶ Отже, мито є специфічним платежем, який однозначно не можна віднести ані до прямих, ані до непрямих платежів.

Якщо податок на прибуток підприємств має всі ознаки податку, то мито, на відміну від нього, є умовним платежем. Характеризуючи мито Г. В. Бех зазначає: «з одного боку, мито близько примикає до непрямих податків, наприклад, до акцизів (деякі автори зводять їх в одну групу платежів). З другого боку, подібні платежі носять чітко виражений умовний характер – переміщення через митний кордон і це не дозволяє віднести їх до податків в чистому вигляді.» [6]¹²⁷ Н. І. Хімічева підкреслює, що на відміну від податків сплата мита пов'язується з наданням конкретній особі (платнику) права на ввезення або вивезення товару, пересуванням їх через митний кордон, і це дозволяє платнику користуватись певними благами. [187]¹²⁸ Також обов'язок щодо його сплати з'являється у зв'язку з виникненням у особи необхідності отримання права переміщення товарів через митний кордон. В той час як для

¹²⁵ [84] *Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника.* - М.: Финансы и статистика, 1999.-С.9

¹²⁶ [108] *Озеров И.Х. Основы финансовой науки.* - Москва: Типография И.Д. Сытина, 1914.- С.379

¹²⁷ [6] *Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Бех. – Харків, 2001. – 207 с. – С. 40.*

¹²⁸ [187] *Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник.* - М.: БЕК, 1997.-С.189

податків характерна регулярність сплати у визначені терміни. Цю думку розділяють й ряд інших авторів. [159, 160, 113, 183, 17, 22]¹²⁹

Наведемо порівняльно-статистичні дані щодо обсягів запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та мита у 2011-2017 роках.

Таблиця 4. Співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та мита

Рік	Надходження від податку на прибуток підприємств	Надходження від мита
2011	47563588,3	12411676,0
2012	58236909,9	13092056,0
2013	57928308,0	15324000,0
2014	40290358,6	15708312,5
2015	36915000,0	37667000,0
2016	48559000,0	19642000,0
2017	57916200,0	22750000,0

¹²⁹ [159, 160, 113, 183, 17, 22] Ровинский Е.А. Советское финансовое право. - М.: Госюриздат, 1957.- С.121; Фінансове право: Навчальний посібник /За ред. Л.К. Воронової, Д.А. Бекерської.- К.: Вентури, 1995.-С.123-125; Сабиров И.А. Некоторые проблемы финансового права //Міжнародна наукова конференція. Проблеми фінансового права. Чернівці, 1996.-С.157-158; Петрова Г.В. Налоговое право.: Учебник.- М.: ИНФРА, 1997. - С.5-6; Фінансове право: Навчальний посібник /За ред. проф. Воронової Л.К.- К.: Вентури, 1998.-С.192; Воротіна Н.В. Теоретичні питання податкового законодавства України: Автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07/НАНУ Інститут держави і права ім. В.М. Корецького.-К., 1996.-13С; Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги: Теория и практика: Учебное пособие.- С-Пб.: Спец. лит-ра, 1996.-С.25

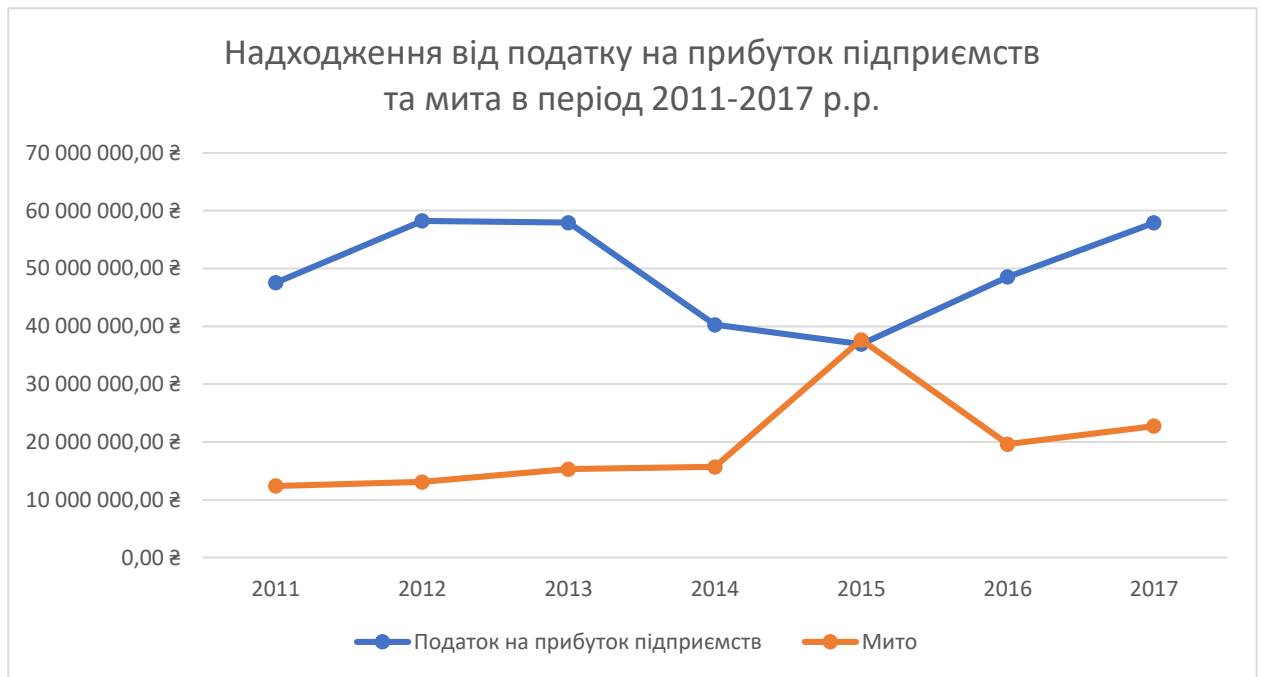


Рис. 4. Співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та мита

На відміну від усіх податків, з якими ми порівнювали податок на прибуток підприємств на попередніх сторінках, податок на майно відрізняється одразу декількома специфічними рисами. На переконання О. О. Головашевича, прибуткове оподаткування в деяких випадках незвичайним чином перепліталось з майновим. Складно не погодитися з думкою вченого, що деякі податкові системи у якості критерію для формування реальних податків побічно враховували доходи громадян (розмір будинкового податку залежав від кількості поверхів, кімнат, вікон, розміру фасаду та інших ознак, що побічно дозволяють судити про доходи власника даного майна і його становище в суспільстві). [23]¹³⁰ Певний зв'язок податку на майно та податку на прибуток підприємств існує і зараз. Особливо яскраво такий зв'язок проявляється в обліку основних засобів, про що ми детальніше зазначимо в другому розділі нашої роботи. Зараз же вбачається необхідність

¹³⁰ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 30.

надати коротку характеристику цьому платежу і навести структурні відмінності податку на прибуток підприємств та податку на майно.

Певну увагу співвідношенню оподаткування прибутку підприємств і майна підприємств приділяє О. В. Мещерякова. Аналізуючи практику оподаткування в різних країнах світу вчена на прикладі податку на майно, який стягується з компаній у ФРН, наводить певні позиції, що мають критичний характер. На її переконання нерухоме майно компаній підлягає потрібному оподаткуванню – податком на майно, земельним і промисловим податками. Крім того, як вважає вчена, на відміну від інших місцевих податків, податок на майно не можна віднімати як витрати виробництва з прибутку, який підлягає оподаткуванню. О. В. Мещерякова вказує на необхідність сплати податку на майно й тоді, коли компанія закінчила звітний період із збитком. У цьому випадку він повинен бути сплачений або за рахунок кредиту, або в результаті продажу майна компанією. [77, с. 90-91]¹³¹

О. В. Шульженко, аналізуючи особливості визначення бази оподаткуванням за різними податками, вказує, що оподаткування майна в багатьох країнах відбувається через сплату податків на землю, на майно фізичних осіб, на майно підприємств та деяких інших платежів. [201]¹³² На переконання Д. А. Смірнова податки цієї групи мають позитивні риси, які при значному рівні податкової злочинності набувають особливої актуальності. До кола цих якостей він відносить: труднощі у приховуванні об'єкта обкладання, можливості стимулювання розвитку виробництва і вирішення фінансових проблем держави і органів місцевого

¹³¹ [77] Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник) / О. В. Мещерякова. – М. : Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.

¹³² [201] Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Харків, 2012. – 199 с. – С. 93-94.

самоврядування.[165, с. 12]¹³³ Отже, першою характерною рисою, що відрізняє податок на прибуток підприємств від прибуткового податку, є різний об'єкт оподаткування. Можна навіть сказати, що різний він за своєю економічною природою.

Другою характерною рисою майнового оподаткування в Україні є те, куди надходять кошти від сплати цих податків. Відповідно до ст. 10 Податкового кодексу України податок на майно належить до категорії місцевих, отже, кошти від його сплати зараховуються до місцевих бюджетів. Як стверджують Г. Холліс та К. Плоккер, податки на майно стають основним прибутковим джерелом місцевих бюджетів, забезпечуючи переважну частину їхніх надходжень в багатьох країнах. Вчені наводять таку статистику: у 1991 році надходження від податку на майно склали 100 % податкових надходжень місцевих органів влади в Ірландії; 75 % у США; 70 % – у Голландії; по 38 % – у Португалії та Іспанії; 35 % – у Франції; 18 % – у Німеччині. При цьому, з 1981 року частка цих податків зростає в Португалії в 19 разів, в Іспанії – у 10 разів, у Норвегії – вдвічі. [188, с. 44-45]¹³⁴

Варто відмітити, що тривалий час частина сучасного податку на майно – плата за землю – входила до кола загальнодержавних податків. При цьому парадоксальність ситуації полягала в тому, що кошти від сплати плати за землю в той час зараховувались не до державного, а до місцевих бюджетів повністю. У попередньому підрозділі ми вказували на існування закріплених та регулюючих податків. Однак така концепція передбачає надходження закріплених загальнодержавних податків до державного бюджету, місцевих платежів до відповідного рівня місцевих бюджетів, а регулюючі мали вже розподілятися між бюджетами різних рівнів. Утім, така логіка порушувалася

¹³³ [165] Смирнов Д. А. Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Дмитрий Анатольевич Смирнов. – Саратов, 1998. – С. 12.

¹³⁴ [188] Холлис Г., Плоккер К. На пути к демократической децентрализации: Перестройка региональных и местных органов власти в новой Европе // Tacis Services DG IA. – Drussels: Europ. commis. – С. 44-45.

при сплаті плати за землю. Лише з проведенням податкової реформи 2015 року плата за землю зникла з кола загальнодержавних платежів та стала сплачуватися у складі податку на майно. До речі, саме із складністю податку на майно, наявністю в ньому декількох платежів і полягає третя суттєва відмінність його від податку на прибуток підприємств.

Принципову різницю можна побачити і між податком на прибуток підприємств та екологічним податком. Обидва ці платежі є загальнодержавними, 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 включає під одну назвою декілька розрізнених платежів переважно природоресурсного характеру.

Другою особливою рисою цих платежів 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), екологічний податок розподіляється не між загальними фондами бюджетів різних рівнів, а між загальним фондом Державного бюджету та спеціальними фондами місцевих бюджетів: 20 відсотків надходить до загального фонду державного бюджету, а решта розподіляється в пропорціях, визначених ст. 69¹ Бюджетного кодексу України, між різними місцевими бюджетами. 80 відсотків екологічного податку, розподіляється по спеціальних фондах місцевих бюджетів, у тому числі: до сільських, селищних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад надходить 25 відсотків податку; до обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим – 55 відсотків; до бюджетів міст Києва та Севастополя – 80 відсотків. [9]¹³⁵

¹³⁵ [9] Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Унаслідок дослідження проблем, що увійшли до першого розділу дисертаційного дослідження, зроблено такі висновки.

1. Доведено можливість зворотного руху коштів (від держави до платників) у рамках податкового регулювання, що не відповідає одній з ознак податку – «безповоротності». Відбувається такий рух коштів через необхідність повернення надміру сплачених чи помилково сплачених податків або внаслідок застосування специфічних механізмів, притаманних окремим податкам (бюджетне відшкодування по податку на додану вартість).

2. Виокремлено низку ознак, що відмежовують податок від збору (безумовність, безповоротність, індивідуальна безвідплатність).

3. 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 унаслідок проведення податкової реформи наприкінці 2014 року та запровадження нової моделі даного платежу з 2015 року.

4. Доведено переважне значення податку на прибуток підприємств для наповнення дохідної частини саме державного бюджету, що зроблено шляхом проведення наскрізного аналізу податкового та 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.

5. 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 відсотку 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 всіх рівнів, що підкреслює важливість даного податку.

6. Встановлено принципові відмінності між двома прямими прибутковими реальними податками – податком на прибуток підприємств та податком на доходи фізичних осіб, що полягають у наступному. 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 з ведення податкового обліку, сплати та подання податкової звітності (по податку на доходи фізичних – інститут податкового агентства; по податку на прибуток підприємств – механізм трансфертного ціноутворення).

7. Констатовано недосконале закріплення в податковому законодавстві механізму «військового збору» (базою обчислення якого наразі визнається база податку на доходи фізичних осіб), що проявляється у декількох моментах. По-перше, не можна в один рядок ставити податок та збір через їх різну правову природу. По-друге, відсутність військового збору у переліку загальнодержавних або місцевих податків ставить під сумнів законність його

сплати. По-третє, наразі в Податковому кодексі України чітко не встановлено обов'язкові елементи цього платежу, обов'язковість яких передбачено ст. 7 даного Кодексу. По-четверте, за своєю правовою природою та бюджетом надходження військовий збір як загальнообов'язковий платіж є різновидом податку, а не збору

8. Встановлено принципову різницю між податком на прибуток підприємств й екологічним податком, що зумовлено 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, тоді як екологічний податок за своєю структурою подібний до податку на майно – він фактично включає під одну назвою 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, в той час як інші 80 відсотків розподіляються по спеціальних фондах місцевих бюджетів.

9. Констатовано, що тривалий час частина сучасного податку на майно – плата за землю – входила до кола загальнодержавних податків (як і податок на прибуток підприємств). При цьому парадоксальність ситуації проявлялась в тому, що кошти від сплати плати за землю в той період зараховувались не до державного, а до місцевих бюджетів повністю. Концепція існування закріплених та регулюючих податків передбачає надходження закріплених загальнодержавних податків до державного бюджету, місцевих платежів до відповідного рівня місцевих бюджетів, а регулюючі мали вже розподілятися між бюджетами різних рівнів. Така логіка порушувалася при сплаті плати за землю і лише з проведенням податкової

реформи 2015 року плата за землю зникла з кола загальнодержавних платежів та стала сплачуватися у складі податку на майно. Також із складністю податку на майно, наявністю в ньому декількох платежів полягає третя суттєва відмінність його від податку на прибуток підприємств.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Структура механізму податку на прибуток підприємств.

Для глибокого розуміння природи будь-якого податку важливо належним чином розглянути його структуру, тобто встановити елементи, з яких той або інший платіж складається, оскільки, як справедливо вказує А. В. Дьомін, саме елементи оподаткування являють собою набір параметрів, необхідних і достатніх для обчислення і сплати податку. Вчений наголошує: «для визнання податку законно встановленим недостатньо лише формально вказати його в законі, необхідно вичерпно визначити в законі всі елементи оподаткування. Нечітке визначення того чи іншого елемента оподаткування породжує неоднозначне тлумачення податково-правових норм, судові спори, позбавляє сумлінного платника податків можливості належно виконати податкову обов'язок.» [32, с.151]¹³⁶ Безумовно, з цим підходом необхідно погодитись. В попередньому підрозділі ми вказували на необхідність закріплення всіх елементів податку в податковому законодавстві на звертали увагу на недосконалість у закріпленні військового збору. Зараз спробуємо визначитися із наявними науковими підходами щодо структурної будови податку.

Перш ніж аналізувати проблематику структури податку варто звернутися до співвідношення категорій «податок» і «оподаткування» На переконання М. Вишневської, елементний склад оподаткування набагато ширший, оскільки, крім податків з усіма їх елементами, він включає низку інших складових. Визначаючи місце суб'єкта, що вводить податковий обов'язок, вчена підкреслює, що публічне територіальне утворення, на користь якого сплачуються обов'язкові податкові платежі, відноситься до кола

¹³⁶ [32] Демин, А.В. Налоговое право России [Текст]: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. –С. 151.

елементів оподаткування, однак елементом податку воно не може бути. Вбачається справедливим твердження про доцільність віднесення до кола правового механізму податку лише тих елементів, які є необхідними й обов'язковими при встановленні й введенні податку: «до елементів обов'язкових податкових платежів не можуть бути віднесені такі важливі елементи оподаткування, як предмет, джерело й носій податку. Додатково розумінню того, що елементи оподаткування й елементи податків і зборів не збігаються, сприяє теоретичне положення про те, що всі податково-правові норми підрозділяються на два основних види - загальні (ті, які встановлюють загальні правила поведінки, права, обов'язки й суб'єктів податкового права й т.д.) і - спеціальні (ті, які встановлюють або скасовують конкретні податки і збори). Виходить так, що елементи оподаткування варто пов'язувати із загальними податково-правовими нормами, а елементи податків і зборів - зі спеціальними»[14]¹³⁷. В цілому з таким підходом варто погодитись, але треба мати на увазі, що в Україні немає поділу податкових норм на загальні та спеціальні. Більше того, в Податковому кодексі України відсутній поділ на загальну та спеціальну частини. Утім, фактично норми, які стосуються сплати всіх податків, містяться у першому, другому, вісімнадцятому з приміткою 1 та 2 розділах, тоді як всі інші розділи присвячені врегулюванню окремих податків і зборів.

Підходи науковців до розуміння побудови податку і збору принципово не відрізняються, проте зустрічаються позиції, з якими не можна погодитись. Так, О. Ю. Липко пише: «визначено положення, що при запровадженні збору, який зумовлений індивідуальною відплатністю, коли майбутній платник самостійно вирішує питання про необхідність спеціального права, надається можливість співставлення вигоди і суми збору, що підлягає сплаті, та погоджуватися із встановленим законом набором елементів збору, а тому

¹³⁷ [14] Вишневська М. Удосконалення структурних елементів системи оподаткування [Текст] / Вишневська М. - Вісник податкової служби: 1999. - № 12. - 37 с.

відсутня потреба у встановленні його механізму»[74]¹³⁸. Подібна критичність вченого викликає заперечення. Навряд чи може існувати платіж, який не закріплено у чинному законодавстві. Виділення елементів будь-якого платежу та їх нормативне закріплення є однією з передумов виникнення обов'язку з його сплати.

Викликає заперечення й інша теза О. Ю. Липка: «елементи механізму податку – це притаманні лише податку якісні характеристики, закріплення яких направлене на виникнення та добровільне виконання податкового обов'язку, а отже, визначення всіх елементів механізму податку щодо кожного податку при його встановленні, не є обов'язковим» [74]¹³⁹. Запропонована О. Ю. Липком модель поведінки не відповідає ані чинному податковому законодавству, відповідно до якого платіж є встановленим тільки у разі нормативного закріплення всіх його суттєвих елементів, ані здоровому глузду.

Нам більше імпонує підхід В. О. Гусєвої, яка впевнена у наявності у податків певної конструкції в тому або іншому вигляді [28, с.57].¹⁴⁰ З огляду даного контексту вчена піднімає питання щодо назви цієї системи складових елементів, нормативне встановлення яких надає змогу реалізувати податковий обов'язок по тому або іншому податку. Щодо цього в літературі немає єдиної думки: використовуються словосполучення «правовий механізм податку», «юридичний склад податку», «елементний склад податку», «структура податку», «анатомія податку» тощо[33]¹⁴¹. В. О. Гусєва толерантно зазначає,

¹³⁸ [74] Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Липко. – Харків, 2013. – 207 с. – С. 7.

¹³⁹ [74] Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Липко. – Харків, 2013. – 207 с. – С. 7.

¹⁴⁰ [28] Гусєва, В. О. Правове регулювання податку на додану вартість [Текст]: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. О. Гусєва. – Х., 2010. –С. 57.

¹⁴¹ [33] Дернберг, Р.Л. Международное налогообложение [Текст] / Дернберг Р.Л. пер. с англ. - М.: 1997. – 375 с.

що всі ці назви мають право на використання, оскільки, в остаточному підсумку, збагачують науковий оборот. [28, с.57]¹⁴²

Своєрідне бачення механізму податку, або його юридичної конструкції, має Н. В. Іванова, на переконання якої юридична конструкція податку – це прийом юридичної техніки, як зразок формування законів про податки, зміст якого розкривається через об'єктивне право, тобто сукупність правових норм частини першої Податкового кодексу Російської Федерації, і є постійною. В даному випадку Н.В. Іванова суперечить собі, зазначаючи, що юридична конструкція податку дає можливість розглядати податок не в статичності, а в його динаміці у вигляді процесу. Вона являє собою модельну побудову конкретного податку у взаємозв'язку норм, юридичних фактів і правовідносин, тому на відміну від елементного складу податку в статичності, юридична конструкція податку дозволяє простежити як реалізацію прав та обов'язків суб'єктів правовідносин, так і вплив цих відносин на економічну, політичну і соціальну сфери суспільства [38]¹⁴³. На наше переконання, в даному випадку вчена припустилася помилки. Виходячи з її позиції юридичну конструкцію податку можна охарактеризувати і як статичну, і як динамічну. Пропонується виділяти структуру моделі податку, але відсутнє при цьому відмежування цих суміжних категорій.

Н. В. Іванова впевнена, що правомірно говорити про нормативно-правове оформлення юридичної конструкції податку. При цьому вона виокремлює дві напрями (цілі) реалізації норм права: 1) вони визначають вид і закріплюють видові характеристики кожного елемента юридичної конструкції податку; 2) саме при їх реалізації виникає комплекс правовідносин, що складають схему, каркас юридичної конструкції податку. Що ж стосується правовідносин, що лежать в основі такого правового явища,

¹⁴² [28] Гусева, В. О. Правове регулювання податку на додану вартість [Текст]: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. О. Гусева. – Х., 2010. –С. 57.

¹⁴³ [38] Іванова Н.В. Правовая характеристика системно-структурного анализа налоговой системы / В.Н. Иванова. – Ульяновск: Иухтаров В.Н., 2006. – С.51- 52.

як юридична конструкція податку, то їх можна охарактеризувати як регулятивні правовідносини [38]¹⁴⁴. З нашого погляду, правовідносини не можуть складати каркас або схему юридичної конструкції податку, адже вони є суспільними відносинами, врегульованими правовими нормами, які мають чітку структуру (суб'єкт, об'єкт, юридичний та фактичний зміст), тож це ніяк не може становити структуру податку. Очевидно, що вказана позиція Н. В. Іванової не відповідає загальним уявленням теорії права.

Говорячи про назву тієї системи, що складається з елементів податку, варто звернути увагу на запропонований в науковій літературі термін «юридична конструкція податку».[28]¹⁴⁵ Аргументуючи доцільність його використання вчені, в першу чергу, беруть до уваги наукові праці Р. Ієринга, який ще в 1905 році зараховував юридичну конструкцію до основних прийомів юридичної техніки. Його концепція в подальшому отримала розвиток та була відображена С. С. Алексєєвим, на переконання якого сам розвиток прав – є історія становлення й удосконалення юридичних конструкцій. Вчений підкреслював, що достоїнство тієї або іншої юридичної системи багато в чому визначається досконалістю характерних для неї юридичних конструкцій [2, с.165-166]¹⁴⁶. До його наукових поглядів приєднувався О. М. Козирін, який розглядав законодавство про податки й збори з позиції вдосконалення законодавчої техніки. Очевидно, що в цьому разі було позначено юридичні конструкції в якості одного із складових елементів законодавчої техніки [55]¹⁴⁷.

На переконання О. В. Гусєвої одне з визначень законодавчої техніки

¹⁴⁴ [38] Іванова Н.В. Правовая характеристика системно-структурного анализа налоговой системы / В.Н. Иванова. – Ульяновск: Иухтаров В.Н., 2006. – С.52.

¹⁴⁵ [28] Гусєва, В. О. Правове регулювання податку на додану вартість [Текст]: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. О. Гусєва. – Х., 2010. –С. 58.

¹⁴⁶ [2] Алексєєв С.С. Общая теория права[Текст]: Учебник в 2-х томах /С. С. Алексєєв. - Т 2 – М.: Юрид. лит., 1982. – С. 165-166.

¹⁴⁷ [55] Козирин, А.Н. Косвенные налоги в механизме таможенно-тарифного регулирования[Текст] / Козирин А.Н. – Финансы: 1994.- №9. – 43 с.

зводиться до сукупності прийомів і засобів викладення законодавчих норм, основними змістовними елементами якої виступають різні способи, за допомогою яких сутність норми об'єктивується й вона здобуває відповідну форму. Вона пише: «виходячи ж з філософського розуміння терміна «форма» як дефініції, що безпосередньо виражає сутність і зміст предметів і явищ, форму покладання обов'язків щодо участі тих або інших осіб у формуванні бюджету, варто розглядати як юридичну конструкцію, що складається із сукупності зв'язаних внутрішньою структурою складових елементів – податків і зборів.» [28, с. 58]¹⁴⁸ При цьому варто звернути увагу на підхід В. В. Капустника, який в цілому розділяє позицією вченої, але наголошує на двох моментах: «По-перше, ця позиція відображає статичне уявлення про податок як економіко-правову категорію, в той час як формулювання «правовий механізм податку» передбачає наявність взаємодіючих елементів. Проте обидві назви добре відображають суть податку. По-друге, на наше переконання, механізм податку, або юридична конструкція податку, має закріплюватися в кодифікованому акті, а не в низці податкових законів. Це дозволяє уникнути великої кількості протиріч, пов'язаних із складністю узгодження норм багатьох розрізнених нормативних актів.» [45]¹⁴⁹

Власний погляд на елементи податку має О. В. Шульженко, який визначає їх як внутрішні вихідні функціональні ознаки, які у своїй сукупності й складають юридичні конструкції відповідних податкових платежів. Учений бачить збіг набору цих функціональних ознак у всіх податків, тому характеризує їх як універсальні складові юридичних конструкцій окремих платежів. [201, с.31]¹⁵⁰

¹⁴⁸ [28] Гусева, В. О. Правове регулювання податку на додану вартість [Текст]: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. О. Гусева. – Х., 2010. – С. 58.

¹⁴⁹ [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 33-35.

¹⁵⁰ [201] Шульженко, О. В. Правове регулювання податкової бази [Текст]: дис.. канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Х., 2012. – С.31.

Питанням структури податку приділяли увагу такі відомі вчені, як В. Г. Яроцкий та І. Х. Озеров. Перший у якості елементів юридичної конструкції податку виділяє: податне джерело, суб'єкт податку, об'єкт податку, оклад або відсоток податку [211]¹⁵¹, тоді як другий пропонує до кола елементів податку віднести джерело, об'єкт, масштаб, суб'єкт податку, податну одиницю, податну долю [106]¹⁵².

Певну увагу елементам податку приділяли вчені радянської доби. Так, С. Д. Ципкін до елементів податку відносив об'єкт податку, коло осіб, що зобов'язані сплачувати податок, умови платежу, одиницю обкладення, ставку податку, пільги та строки сплати, відповідальність за невиконання зобов'язань, порядок обкладення, стягнення недоїмки, оскарження дій фінансових органів [167]¹⁵³. Варто також взяти до уваги позиції сучасних вчених, які підкреслюють важливість чіткого закріплення елементного складу як у правовому регулюванні податкового механізму, так і в його законодавчому закріпленні [180, с. 285; 67, с. 96; 62, с. 42-49; 90, с. 80-82].¹⁵⁴ Податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли точно й чітко закріплені в законодавчому порядку всі його елементи, що характеризують цей платіж як цілісний механізм.

Як вважає В. В. Капустник, правовий механізм податку є певною системою, яка характеризується тісним зв'язком між елементами податку, що можуть взаємодіяти один з одним та в сукупності, спрямовані на досягнення

¹⁵¹ [211] Яроцкий В.Г. Финансовое право/ В.Г. Яроцкий. –Спб, 1898. – С. 170

¹⁵² [106] Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Выпуск 1-й. Учение об обыкновенных доходах: Курс лекций, читанный в Московском университете / Озеров И.Х. — М. : Типо-литография Г.И. Простакова, 1905. – С. 208

¹⁵³ [167] Советское финансовое право. Отв. ред. В. В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкин. – М., 1982. – С.175.

¹⁵⁴ [180, 67, 62, 90] Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2000. – 495 с.; Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 326 с.; Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: Учеб. конс. центр «ЮрИнфоР», 2001. – 360 с.; Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИДФБК – ПРЕСС, 2000. – 608 с.

цілком визначеної цілі – виконати низку податкових обов'язків платника вчасно та в повному обсязі. При цьому вчений не припускає можливості урівнювати всі елементи такої системи за значенням. [45]¹⁵⁵ Схожої думки щодо співвідношення елементів механізму податку притримується С. Г. Пепеляєв, який поділяє їх на дві групи. До першої вчений пропонує включати істотні або обов'язкові елементи (об'єкт і предмет податку, масштаб податку, метод обліку податкової бази, податковий період, одиницю оподаткування, податкову ставку, порядок обчислення податку, звітний період, строки сплати податку, способи й порядок сплати податку), а до другої – факультативні, тобто необов'язкові елементи (податкові пільги, порядок утримання й повернення, неправильно утриманих сум податку, а також відповідальність за податкові правопорушення). [112, с. 26]¹⁵⁶

Інший підхід до структурування елементів правового механізму податку пропонує О. Г. Свечнікова. Вона виокремлює групу суттєвих і необов'язкових (факультативних) елементів, а також вважає, що брак останніх не впливає на ступінь визначеності податкового обов'язку [163, с. 69].¹⁵⁷ З таким підходом в цілому можна погодитися, але слід зауважити, що вчена чітко не виділяє критерії, за якими елемент можна визначити як необов'язковий.

Більш аргументовано підходить до структурування елементів правового механізму податку А. В. Бризгалін, який виділяє основні, додаткові й факультативні елементи. До перших він відносить об'єкт оподаткування, податкову базу, податковий період, податкову ставку, порядок обчислення податку, порядок сплати податку й строки сплати податку; до других – предмет податку, масштаб податку, одиницю податку, джерело податку, податковий оклад, одержувача податку, а до третіх – податкові пільги. [8, с.

¹⁵⁵ [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 35-36.

¹⁵⁶ [112] Пепеляєв, С. Г. Законы о налогах: элементы структуры [Текст] / С. Г. Пепеляев. – М.: СВЕА, 1995. – С. 26.

¹⁵⁷ [163] Свечнікова О.Г. Правові засади оподаткування фізичних осіб – підприємців: Дис...канд. юрид. наук: 12.00.07.. – К., 2001. – 218с.

207]¹⁵⁸ На наш погляд, в цілому з подібною диференціацією можна погодитись. Утім, деякі вчені вражають протилежну думку. Так, В. В. Капустник, характеризуючи запропонований А. В. Брызгалінім поділ елементів податку на групи, пише: «по-перше, складно уявити собі сплату податку без чіткого нормативного визначення особи, яка має це робити. По-друге, багато податкових механізмів містять елементи, що притаманні виключно цим податкам. Наприклад, це механізм бюджетного відшкодування по податку на додану вартість, або бандерольний спосіб сплати акцизу. На наше переконання, ці елементи мають включатися до категорії факультативних елементів правового механізму податку. По-третє, в сучасних умовах, коли по всіх податках законодавцем передбачено пільги, відносити цей елемент до категорії факультативних недоречно. Пільги – це додатковий елемент правового механізму податку.» [45]¹⁵⁹

Власний погляд на побудову механізму податку має М. П. Кучерявенко, який виокремлює дві групи елементів – основні і додаткові. До основних пропонується відносити ті, що включають фундаментальні характеристики податку, формують основне уявлення про зміст податкового механізму (платник, об'єкт, ставка). Додаткові ж елементи, вважає М. П. Кучерявенко, деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму. До них вчений відносить елементи, що деталізують основні й пов'язані з основними (предмет податку, податкова база й одиниця оподаткування), та елементи, що мають самостійне значення (податкові пільги, методи, строки і способи сплати податку, бюджет або фонд,

¹⁵⁸ [8] Брызгалин, А. В. Налоги и налоговое право [Текст]: учебное пособие / А. В. Брызгалин. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – С. 207.

¹⁵⁹ [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 37-39.

у які сплачується податок).[71, с. 125]¹⁶⁰ Схожу думку висловлює М. І. Дамірчєєв, [30, с.43]¹⁶¹

Трохи по-іншому підходить до визначення структури правового механізму податку Ю. О. Крохіна, яка основним критерієм поділу елементів на групи визначає їх обов'язковість. Якщо за концепцією М. П. Кучерявенка елементи поділяються на основні та додаткові, а останні на обов'язкові та факультативні, то О. Ю. Крохіна вважає, що правовий механізм податку складається з обов'язкових і факультативних елементів. «У свою чергу, - зазначає вчена, – обов'язкові елементи включають дві групи – основні і додаткові. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, що формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність будь-якого з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним» [61, с. 53-55]¹⁶². Тобто, загалом можна стверджувати про однаковість позицій цих вчених з тією лише різницею, що у М. П. Кучерявенка основним критерієм поділу на групи є вагомість елементів для визначення суми податку, а другорядним – їх обов'язковість та механізмам притаманність всім податків, що складають податкову систему, тоді як О. Ю. Крохіна навпаки обов'язковість ставить на перше місце.

Інший критерій для поділу елементів правового механізму податку на групи обрав Д. А. Кобильник, який розділяє основні й додаткові елементи правового механізму податків за особливостями впливу на формування й реалізацію податкового обов'язку. До кола основних він відносить ті, що

¹⁶⁰ [71] Кучерявенко, Н. П. Основы налогового права [Текст]: учебное пособие/Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2003. – С. 125.

¹⁶¹ [30] Дамірчєєв, М. І. Порівняльно-правовий аналіз системи оподаткування України та Республіки Азербайджан [Текст] : дис.. канд. юрид. наук: 12.00.07 /М. І. Дамірчєєв. – Х., 2010. – С. 43.

¹⁶² [61] Крохіна, Ю.А. Финансовое право России [Текст]: Учебное пособие / Ю. А.Крохіна, В. Н.Ульянова. – Саратов: СЮИ МВД РФ, 1999. – С.53-55.

формують розміри податкового обов'язку, суму податку, яка підлягає сплаті й охоплюють практично групу матеріальних норм (платник податків, об'єкт податку, пільги), а до додаткових – ті, які характеризують процесуальну форму реалізації податкового обов'язку, процедуру і які пов'язані з її виконанням (порядок і строки сплати, період внесення платежів, бюджетні надходження і т.д.) [50, с. 27].¹⁶³ Аналогічну думку щодо поділу елементів на групи висловлює О. О. Головашевич, на переконання якого до основних мають належати платник податку, об'єкт оподаткування та ставка, а до додаткових – податкові пільги, предмет, база, одиниця оподаткування, джерело сплати податку, методи, строки й засоби сплати податку, особливості податкового режиму, бюджет або фонд надходження податку (збору), особливості податкової звітності[23]¹⁶⁴.

Схожу до позиції Д. А. Кобильніка думку на поділ елементів податку має В. О. Гусєва. Вона виокремлює статистичну та динамічну складову в механізмі податку і пропонує виділити елементи, з яких складається податок (статичні елементи податку), та елементи, що визначають його функціонування (динамічні елементи податку).[28, с.63]¹⁶⁵ На переконання В. В. Капустника диференціація елементів податку на статичні та динамічні ускладнюється через необхідність дотримання окремих принципів оподаткування. Так, вчений загострює увагу на проблемі реалізації принципу стабільності, що виключає зміну елементів податку протягом бюджетного року, та вказує: «тут немає динаміки, та вона і не потрібна при встановленні податку. Саме тому не варто говорити при аналізі правового механізму податку про його динамічність, стадійність сплати. Динаміка, наявність

¹⁶³ [50] Кобильник Д.А. Правове регулювання податкових пільг: Дис...канд. юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 2002. – 198с.

¹⁶⁴ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 34-36.

¹⁶⁵ [28] Гусєва, В. О. Правове регулювання податку на додану вартість [Текст]: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. О. Гусєва. – Х., 2010. – С. 63.

певних стадій та процедур притаманна вже відносинам з приводу виконання податкового обов'язку». [45]¹⁶⁶ Ми цілком розділяємо підхід В. В. Капустника та вважаємо, що правовий механізм податку – конструкція статична, позбавлена динамічних характеристик. Динаміка ж проявляється вже безпосередньо у виконанні цих статичних конструкцій та фактично втілюється в реалізації податкових правоідносин.

Окремі вчені при структуруванні елементів правового механізму податку застосовують кількісний та якісний критерій. Наприклад, В. Нікель поділяє елементи конструкції податку на якісні (суб'єкт і об'єкт оподаткування) і кількісні (податкова база і податкові ставки) [103]¹⁶⁷. Навряд чи можна погодитись з таким підходом, адже в даному випадку під ці критерії не підпадають такі елементи, як подання податкової звітності, податковий період та інші.

Змістовне уявлення про структуру, зв'язки та призначення окремих груп елементів правового механізму податку можна знайти в роботах В. В. Капустника. Вчений справедливо зазначає: «найбільш повною теоретичною конструкцією, що відображає структуру правового механізму податку, буде поділ його елементів на дві групи – обов'язкові та факультативні. У свою чергу, обов'язкові елементи поділяються на основні обов'язкові (платник, об'єкт, ставка) та додаткові обов'язкові (база оподаткування, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, податкові пільги). Подальше теоретичне моделювання дозволяє за ознакою системності зв'язків основних та додаткових елементів

¹⁶⁶ [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 39-40.

¹⁶⁷ [103] Нікель В. Налоговые льготы и освобождения в юридической конструкции налога: основные теоретические вопросы / В. Нікель // Современные проблемы теории налогового права: материалы международной научной конференции. Воронеж, 4-6 сентября 2007 г. / под ред М.В. Карасевой. – Воронеж : Из-во Воронежского государственного университета, 2007. – С. 107.

виокремити додаткові обов'язкові елементи, що пов'язані з основними та додаткові обов'язкові елементи, що з ними не пов'язані. Нарешті, до кола факультативних елементів можна віднести специфічні конструкції та механізми, які не притаманні всім податкам та можуть бути відсутні (механізм бюджетного відшкодування податку на додану вартість, бандерольний спосіб сплати акцизу тощо). При цьому на практиці податкові законодавства не відображають складної теоретичної конструкції правового механізму податку. Зазвичай підходять спрощено та просто перелічують всі обов'язкові елементи механізму податку без виділення внутрішньої структури і без відображення зв'язків між цими елементами.» [45]¹⁶⁸ Ми цілком підтримуємо вченого у виборі критеріїв структурування правового механізму податку та вважаємо обґрунтованим бачення зв'язків між його компонентами.

Говорячи про взаємовплив елементів правового механізму, варто звернутися до думки Н. В. Мілякова, який загострює увагу саме на зв'язку між елементами оподаткування та на їх взаємозалежності. Дійсно, кожен елемент оподаткування має свій зміст і призначення. Розмірковуючи про окремі елементи, вчений пише: «встановлення в законі такого елемента оподаткування, як «платник податків», необхідно для відповіді на питання: хто потенційно має платити податок? Елемент «об'єкт оподаткування» вказує на обставини, які повинні виникнути, щоб у потенційного платника виник фактичний обов'язок сплачувати податок. Так, усі фізичні особи є потенційними платниками податку з майна, що переходить у порядку спадкування або дарування. Однак податок зобов'язані сплачувати лише ті з них, хто виступає дарувальником або на користь якого відкривається спадщина. Елемент «податкова база» служить меті кількісної оцінки предмета оподаткування і являє собою його вартісну, фізичну або іншу характеристику. База з конкретного податку обчислюється в певній для цього податку одиниці

¹⁶⁸ [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 42-44.

виміру. На кожному з цих одиниць встановлюються нарахування – наступний елемент оподаткування «податкова ставка», тобто дається відповідь на питання: яка частка кожної одиниці, що в сукупності складають базу, утримується у платника і перераховується до бюджету? Податкова ставка може і повинна застосовуватися саме до податкової бази, а не до предмета оподаткування. Елемент «порядок обчислення податку» необхідний, зокрема, для того, щоб визначити, хто – сам платник податків, або податковий агент (джерело виплати доходу), або податковий орган зобов'язаний обчислити величину податку. І нарешті, елемент «порядок і строки сплати податку» обов'язковий тому, що без його коректного встановлення платник буде сплачувати податки в довільні терміни, що підірве ресурсну базу фінансової системи держави.» [78, с.17-18]¹⁶⁹ Отже, наочно стає зрозуміло, що відсутність у законі хоча б одного з основних елементів оподаткування паралізує весь процес оподаткування.

Законодавець, як ми вже підкреслювали раніше, не вважає необхідним деталізувати структуру правового механізму податку. Він просто визначає коло елементів, які обов'язкові для встановлення, та вказує, що у разі браку будь-якого з яких податок вважається не встановленим. Відповідно до положень ст. 7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи [117]¹⁷⁰: 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. Як бачимо, запропонованого теоретиками поділу та групування елементів правового механізму податку український законодавець в Кодексі не відобразив, при

¹⁶⁹ [78] Миляков, Н. В. Налоговое право [Текст]: учебник / Н. В. Миляков. - М.: ИНФРА-М, 2008.– С. 17-18.

¹⁷⁰ [117] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. [Текст]// Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112

чому такий підхід притаманний не тільки Україні. [98]¹⁷¹

2.2. Платник податку на прибуток підприємств та його правовий статус.

Платник податку є одним з найбільш важливих елементів правового механізму податку. Чітке окреслення критеріїв визначення особи платником того або іншого податку складно переоцінити. Платник податку є єдиним суб'єктом податкових відносин, який фактично надає кошти у формі податків для подальшого їх розподілення та реалізації функцій держави. З певною умовністю платника податків можна назвати суб'єктом, за рахунок якого реалізуються відносини оподаткування. При цьому слід розрізняти категорії «суб'єкт податку», яка практично не розроблена в податковому праві, та «суб'єкт податкового права», що розкривається за допомогою юридичного інструментарію і, безумовно, є однією із найбільш важливих у податково-правовій науці. На переконання Ю. О. Крохіної «суспільні відносини, переважно утворюють предмет податкового права, складаються щодо права власності на грошові кошти. Більшість названих відносин спрямовані на досягнення балансу приватних і публічних інтересів, тому поняття суб'єкта податкового права – носія інтересу, є ключовим» [86, с. 39]¹⁷².

У літературі зустрічається ототожнення платника та суб'єкту податку. Наприклад, Л. К. Воронова та Н. І. Химичева визначали платника податку наступним чином: «платник (суб'єкт податку) – юридична особа або громадянин, що зобов'язані на підставі закону сплачувати податок. Основна його ознака – наявність самостійного джерела доходу» [166, с. 250]¹⁷³. На переконання І. І. Кучерова «суб'єкт податку (платник податків) – це особа, на

¹⁷¹ [98] Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ [Текст]// Собрание законодательства РФ. –1998. – № 31. – Ст. 3824.

¹⁷² [86] Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М.: Издательство НОРМА, 2003. – С. 39.

¹⁷³ [166] Советское финансовое право : учебник / отв. ред. Л. К. Воронова, Н. И. Химичева. – М. : Юрид. лит., 1987. – С. 250.

яку відповідно до податкового закону покладено обов'язок зі сплати податку» [62, с. 43]¹⁷⁴.

С. Г. Пепеляєв замість суб'єкта податку вживає термін «суб'єкт оподаткування», під яким розуміє «особу, на якій лежить юридичний обов'язок сплатити податок за рахунок власних коштів». [90]¹⁷⁵ При цьому вчений наголошує на переважній важливості у податковому праві економічних зв'язків платника податків та держави, тоді як у інших галузях публічного права визначальним є політико-правові відносини особи і держави. Водночас, Г. В. Фоміна вважає, що «проблема суб'єкта податку в праві обмежується рамками економічного зв'язку платника податків та держави (ймовірно, той, чиє поняття раз і назавжди замкнуло в собі все те, що з ним коли-небудь станеться, не може володіти свободою волі), що, звичайно, не дозволяє розкрити всю гаму їх взаємин.»[185]¹⁷⁶ А. І. Худяков дуже спрощено підходить до визначення суб'єкта податку: «суб'єкт податку – це особа, яка зобов'язана платити податок» [190, с. 28]¹⁷⁷.

У цілому можна констатувати, що для характеристики платника податку на прибуток підприємств проблема диференціації суб'єкта податку і платника податку відходить на другий план. Обумовлено це тим, що розбіжності у визначенні платника податку та суб'єкта податку притаманні непрямому оподаткуванню. Утім, не всі вчені поділяють такий підхід. Власну думку на співвідношення термінів «платник податку» і «суб'єкт податку» має О. П. Орлюк, яка вважає, що платник податку і суб'єкт податку можуть не збігатися і при прямому оподаткуванні. Автор зазначає: «...податкове

¹⁷⁴ [62] Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. / И. И. Кучеров. – М.: Учеб. консультаг. центр «ЮрИнфоР», 2001. – С. 43.

¹⁷⁵ [90] Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – С.83 – 85.

¹⁷⁶ [185] Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Фоміна. – Харків, 2015. – 189 с. – С. 17-19.

¹⁷⁷ [190] Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник / А. И. Худяков. – Алматы : ТОО НОРМА-К, 2003. – С. 28.

законодавство передбачає в деяких податках наявність платника податку, який не збігається із суб'єктом оподаткування (наприклад, при справлянні прибуткового податку з громадян, коли обов'язки щодо справляння податків лежать на податковому агенті – підприємстві, установі і т.д., яке нараховує дохід громадянину, з якого і стягується податок)».

Протилежну думку висловлює І. І. Бабін, який не визнає податкового агента платником податків та вказує, що «суб'єкт податку та платник податку – це тотожні поняття і їх зміст збігається» [3, с. 111]¹⁷⁸. Навряд чи можна однозначно погодитись з таким категоричним твердженням, адже відповідно до норм ст. 162 Податкового кодексу України податковий агент є платником податку на доходи фізичних осіб. Синонімами називає терміни «суб'єкт податку» та «платник податку» Г. В. Фоміна: «суб'єкт податку і платник податку – це поняття-синоніми, які підчас дії принципу юридичного та фактичного обов'язку сплатити податок виступають як родові й включають видові поняття – юридичного платника і фактичного платника». [185]¹⁷⁹ При цьому можна побачити непослідовність у міркуваннях Г. В. Фоміної, адже при аналізі співвідношення термінів «платник податку» і «носій податку» вона вказує на наявність між ними різниці і підкреслює, що «платник є здебільшого тільки транзитним, посередницькою ланкою у проходженні доходів. Він не стільки сплачує податок до бюджету, скільки перераховує до нього частину отриманих від покупця коштів. Реальним платником або носієм кожного податку є кінцевий споживач. Саме він сплачує вартість товарів і послуг, а тому і всі економічні форми вартості, відображені в ціні – витрати виробництва і обігу; прибуток усіх ланок, де відбувається рух товарів; відрахування частини отриманих доходів до бюджету» [185]¹⁸⁰.

¹⁷⁸ [3] Бабін І. І. Поняття суб'єкта податку / І. І. Бабін. // Фін. право. – 2005. – № 4. – С. 113.

¹⁷⁹ [185] Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Фоміна. – Харків, 2015. – 189 с. – С. 20.

¹⁸⁰ [185] Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Фоміна. – Харків, 2015. – 189 с. – С. 17-19.

Враховуючи наведені позиції можна зробити висновок, що диференціювати терміни «платник податку» та «суб'єкт податку» доцільно тільки по непрямим податках. Обумовлено це неспівпадінням формального та реального платників, коли реалізується механізм перекидання по податках цих видів. Отже, при розгляді платника податку на прибуток підприємств ми будемо виходити із синонімічності цих понять.

Характеристика платника податку на прибуток підприємств та його правового статусу, на наше переконання, має проводитися із неодмінним з'ясуванням широкого та вузького підходів до терміна «платник податку». Йдеться про необхідність розмежування родового та видового визначення платника податків. Перше передбачає окреслення правового статусу платника будь-якого податку. Воно відображає зміст прав і обов'язків платника будь-яких податків. Видове ж 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.

Родове визначення платнику податку знайшло своє нормативне закріплення у ст. 15 Податкового кодексу України, відповідно до норм якої платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом. [117]¹⁸¹ Утім, на наше переконання, платника податку можна розглядати і більш широко через виконання ним різних ролей в різних ситуаціях. Так, платника податку можна розглядати як суб'єкта податкового права, як суб'єкта податкових правовідносин та як основний елемент правового

¹⁸¹ [117] Податковий кодекс України: від 02.12.2010 №2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

механізму податку. Перші два аспекти характеризуються динамічністю, тоді як останній – статичністю правових конструкцій.

Г. В. Фоміна підкреслює, що суб'єктом права платник податків почав вважатися набагато пізніше, ніж він був сформований в економічному і політичному дискурсах. На переконання вченої суб'єкт податку в сучасному розумінні був сформульований правом у період самого становлення податкового права як відносно самостійної системи норм, тобто наприкінці XVIII століття. Вчена, аналізуючи зміст категорії «платник податків», виходить з того, що він є представником зобов'язаної сторони в системі суб'єктів податкових правовідносин: «суб'єкти податкових правовідносин, що реалізують податковий обов'язок, представлені особами, що об'єднуються в певну підсистему (платники податків і зборів, податкові агенти, податкові представники тощо), серед яких платники податків займають центральне місце. Це визначається тим, що саме за рахунок їх коштів і дій, фактично, здійснюється виконання обов'язків з обліку, сплати, звітності, пов'язаних з оподаткуванням. Тому вбачається можливим категорію платник податку розглядати у двох аспектах: вузькому і широкому. У широкому розумінні платник податків уособлює всіх суб'єктів, що реалізують податковий обов'язок. У вузькому – це безпосередньо ті особи, на яких законодавством покладено податковий обов'язок.» [185]¹⁸²

З подібним твердженням складно однозначно погодитись. На наше переконання, платника податку можна та доцільно розглядати як родову та видову категорію, що обумовлено наявністю правових механізмів різних податків, в кожному з яких платник визначається по-своєму. Окремі риси платників конкретних податків деталізуються у відповідних главах Податкового кодексу України. Видове визначення платників відображає його зв'язки з іншими елементами правового механізму конкретного податку, не

¹⁸² [185] Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Фоміна. – Харків, 2015. – 189 с. – С. 40-41.

порушуючи при цього балансу між учасниками податкових відносин. Утім, запропонований Г. В. Фоміною підхід суттєво змінює цей баланс. Фактично, вчена пропонує майже всіх учасників податкових відносин, крім контролюючих органів, включити до кола платників. На наше переконання, це хибний підхід.

Безумовно, окрім безпосередньо платників податків окремі їх обов'язки в певних випадках можуть виконувати податкові агенти або представники. Проте це не означає, що на них покладається вся сукупність прав і обов'язків, які складають правовий статус платника податку. Податковий агент, наприклад, сплачує податок за платника з коштів платника. При цьому він часто є джерелом виплати, а джерелом обов'язків податкового агента є приписи податкового законодавства. Натомість, джерелом прав та обов'язків представника платника є договір, що передбачає поєднання диспозитивного та імперативного регулювання. Всі ці суб'єкти дуже різняться за своїм правовим статусом, що виключає навіть теоретичну можливість об'єднувати їх під однією категорією – платників податків.

При характеристиці податку на прибуток підприємств варто враховувати, що цей податок у якості платника передбачає виключно юридичних осіб. В теорії права визнаються дві категорії суб'єктів права: фізичні та юридичні особи. Фізична особа – це суб'єкт права, що збігається з людиною, юридична особа – це суб'єкт права, який не відповідає окремій людині [200, с. 176]¹⁸³. На переконання А.В. Міцкевича потрібно «виходити з поділу всіх суб'єктів права на окремих фізичних осіб і організації, маючи на увазі, що цей розподіл має важливе практичне значення. Подальше завдання наукової класифікації суб'єктів радянського права зводиться до того, щоб визначити, які особи, організації є самостійними носіями прав і обов'язків, тобто можуть користуватися правами у своїх інтересах або для виконання

¹⁸³ [200] Шершеневич Г.Ф. Общая теория права : Учеб. пособие. в 2 томах. Т.2. Вып. 2, 3, 4 / Г.Ф. Шершеневич. – М. : Изд-во «Юрид. колледж МГУ», 1995. – С. 176.

своїх завдань, несуть юридичні наслідки здійснення прав і обов'язків» [80, с. 35]¹⁸⁴.

Враховуючи той факт, що платником податку на прибуток підприємств завжди є юридична особа, варто розглянути роль юридичних осіб у податкових відносинах. Принциповою відмінністю юридичних осіб від фізичних є те, що на відміну від останніх вони можуть представляти як інтереси зобов'язаної сторони, так і владної (відповідні органи державної влади можуть мати форму юридичної особи). Іншою особливістю юридичних осіб як учасників податкових відносин є більш складна їх структурна побудова. Особливо ця риса проявляється при реалізації податкового обов'язку платниками податку на прибуток підприємств, коли самостійним платником цього податку може являтися відокремлений підрозділ юридичної особи.

Юридичні особи – платники податків у податкових відносинах, як і будь-який інший їх суб'єкт, мають надані податковим законодавством права та на них покладені певні обов'язки. Сукупність цих прав та обов'язків складають правовий статус цих учасників. У науковій юридичній літературі зазвичай для характеристики правового статусу особи звертаються до аналізу його правосуб'єктності, наявності якої є передумовою реалізації відповідних галузевих відносин (в 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.

Різне регулювання публічних та приватних відносин (насамперед, різний метод правового регулювання) зумовлює специфіку правосуб'єктності при реалізації суб'єктами правовідносин відповідного типу. У зв'язку з цим Д. В. Вінницький виокремлює два види податкової правосуб'єктності:

¹⁸⁴ [80] Мицкевич А. В. Субъекты советского права / А. В. Мицкевич. – М. : Гос. изд-во юрид. лит., 1962. – С. 35.

приватну і публічну. На його переконання під приватною податковою правосуб'єктністю потрібно розуміти «передбачену законодавством про податки і збори здатність індивідуальних і колективних суб'єктів, виходячи з власного (приватного) інтересу і у встановлених законом випадках публічного інтересу, виступати функціонально підпорядкованою стороною у податкових правовідносинах: як платники податків, податкові агенти та інші учасники податкових правовідносин, що не мають владних повноважень» [13, с. 18 – 19]¹⁸⁵. Вчений підкреслює, що зобов'язана особа в податкових правовідносинах реалізує публічний обов'язок, а не власний інтерес. Під публічною податковою правосуб'єктністю (компетенцією) пропонується розуміти «здатність і одночасно обов'язки державних (муніципальних) органів і публічно-територіальних утворень, керуючись на підставі закону публічними (суспільними) інтересами, виступати в податкових правовідносинах як уповноважена сторона, що володіє владними повноваженнями» [13, с. 19]¹⁸⁶. О. О. Головашевич податкову правосуб'єктність визначає як установлену нормами фінансового права здатність суб'єкта бути носієм і реалізовувати юридичні права і обов'язки у сфері оподаткування. При цьому серед елементів правосуб'єктності вчений пропонує виділити правоздатність, дієздатність і деліктоздатність, як елемент дієздатності.[23]¹⁸⁷ Розглянемо детальніше ці складові правового статусу платника податку на прибуток підприємств як учасника податкових правовідносин.

М. П. Кучерявенко справедливо стверджує, що податкова правоздатність є передбаченою нормами податкового права здатність мати

¹⁸⁵ [13] Винницький Д. В. Суб'єкти податкового права / Д. В. Винницький. – М. : НОРМА, 2000. – С. 18 – 19.

¹⁸⁶ [13] Винницький Д. В. Суб'єкти податкового права / Д.В. Винницький. – М. : НОРМА, 2000. – С. 19.

¹⁸⁷ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 40-44.

права й обов'язки щодо сплати податків, тобто можливість особи бути учасником податкових правовідносин. Зміст цього виду правоздатності складає сукупність прав та обов'язків, які суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства. [67, с. 23] При цьому важливо правильно визначити момент виникнення податкової правоздатності, адже вона виникає неоднаково для фізичних та юридичних осіб.

У правовій літературі переважає позиція, що для фізичних осіб податкова правоздатність виникає з моменту народження людини. [67, с. 28; 47, с. 97]¹⁸⁸ Зустрічаються й інші думки, які кардинально не відрізняються від наведеної, але мають більш конкретний характер. Так, Ю. А. Крохіна також вважає, що податкова правоздатність формується з моменту виникнення (народження дитини, вступу в спадщину тощо), а дієздатність (здатність реалізовувати ці права та виконувати обов'язки) – по досягненні певної умови (реєстрація як підприємця, досягнення певного віку та ін.). [87, с. 232]¹⁸⁹ У даному разі вчена характеризує не загальну податкову правосуб'єктність окремого платника – фізичної особи, а вдається до деталізації правосуб'єктності конкретного платника податку.

По-іншому визначається момент виникнення правоздатності платників-юридичних осіб. Основним критерієм, що обумовлює виникнення правоздатності, є державна реєстрація юридичної особи. Відбувається вона на підставі Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань».[136]¹⁹⁰ Державною реєстрацією юридичної особи вважається офіційне визнання шляхом

¹⁸⁸ [67, 47] Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 326 с.; Карасева М.В. С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения. // Хозяйство и право. — №4. — 1998. С.42

¹⁸⁹ [87] Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М.: Норма, 2004. – 720 с.

¹⁹⁰ [136] Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон України № 755-IV від 15.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31-32. – Ст. 263.

засвідчення державою факту створення юридичної особи. Варто відмітити, що зараз реєстрація юридичної особи можлива як із наданням паперових документів, так і в електронній формі. Навряд чи є сенс детально розглядати перелік необхідних для реєстрації юридичної особи документів та зупинятися на вимогах до їх змісту і форми – важливіше, на наш погляд, загострити увагу на строках формалізації юридичних осіб. Так, державний реєстратор має розглянути подані документи протягом 24 годин з моменту їх надання або надіслання. Отже, через добу після подання відповідних документів юридична особа формалізується і набуває відповідних прав та обов'язків платника податку на прибуток підприємств.

Щоб глибше проаналізувати структуру податкової правосуб'єктності слід з'ясувати існуючі точки зору науковців щодо співвідношення її структурних елементів. Ми вже зазначали, що податкова правосуб'єктність платника податку на прибуток підприємств складається з правоздатності та дієздатності й охарактеризували момент виникнення першої. Утім, у науковій літературі зустрічаються й інші погляди на структуру правосуб'єктності. Так, А. В. Венедиктов вважає правоздатність і правосуб'єктність рівнозначними поняттями [12, с. 615].¹⁹¹ С. Ф. Кечек'ян переконаний, що правоздатність містить у собі дієздатність та вважає, що особа, набуваючи певних прав, не здобуває ніяких нових якостей, крім тих, які повністю пов'язані зі змістом прав, що набуваються нею, і покладених на нею обов'язків, а лише реалізує ту здатність, що була властива їй раніше [49, с. 84-85].¹⁹² О. В. Бакун наполягає, що податкова правосуб'єктність і податкова деліктоспроможність впливають з податкової правоздатності і є похідними від неї. [4, с. 88].¹⁹³ Ми не поділяємо подібного підходу. Справа в тому, що права певній особі можуть належати

¹⁹¹ [12] Венедиктов А.В. Государственная социалистическая собственность, изд-во АН СССР, 1948. – 840 с.

¹⁹² [49] Кечек'ян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М.: Издательство Академии наук СССР, 1958. – 181 с.

¹⁹³ [4] Бакун О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки. Дис. ... канд. юрид. наук. Чернівці, 2000. – 170 с.

(бути наданими), але поки ця особа не почне ними користуватися вона не є учасником відповідних правовідносин. Так, вона в даному випадку є суб'єктом права, але не суб'єктом правовідносин. У разі ж фактичної неможливості реалізувати надане особі право вона ніколи не стане учасником правовідносин. Отже, виокремлення в складі правосуб'єктності такого її елементу, як дієздатність, є необхідним – тільки за наявності останньої ми можемо говорити про те, що особа має повну правосуб'єктність – і суб'єктивну, і об'єктивну.

М. П. Кучерявенко та О. О. Головашевич справедливо стверджують, що наявність податкової дієздатності дозволяє учасникові правовідносин своїми законними вольовими діями реалізовувати належні йому права й виконувати покладені на нього обов'язки. Вчені визначають податкову дієздатність як передбачену нормами податкового права здатність суб'єкта своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки [88; 23, с. 23-24]¹⁹⁴.

Отже, по аналогії із правоздатністю, варто визначитись із моментом виникнення дієздатності платника податку. При цьому, як вбачається, показово буде встановити різницю між виникненням податкової дієздатності фізичної особи-платника та юридичної особи-платника податків. Характеризуючи момент виникнення податкової дієздатності фізичних осіб Р. Й. Халфіна пише: «в окремих випадках права можуть належати особам, які не мають зрілої волі, здатності приймати рішення, реалізовувати ці права. Ще меншою мірою вони здатні виконувати обов'язки. У багатьох видах суспільних відносин зазначені особи не мають правосуб'єктності». [186, с. 120] Натомість, на переконання вченої, юридична особа є тією формою, в якій суспільне утворення як таке бере участь у всіх галузях відносин. Визнання суб'єкта юридичною особою означає, що він досяг «...того рівня єдності й

¹⁹⁴ [88, 23] Налоговое право Украины: Учебное пособие / Под ред. проф. Кучерявенко Н.П. – Х.: Легас, 2004. – 488 с.; Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 40-44.

завершеності, який забезпечує можливість виступати як суб'єкт різних відносин. У всіх випадках, коли підприємство або організація виступає як ціле, воно є юридичною особою. Навіть тоді, коли окремим підрозділам надаються самостійні функції, організація діяльності цих підрозділів здійснюється підприємством або організацією як юридичною особою в цілому» [186, с. 186]¹⁹⁵. На наше переконання, дієздатність юридичної-особи платника податків виникає з моменту її державної реєстрації та включення відомостей про цю особу до облікових реєстрів контролюючих органів. Враховуючи той факт, що зараз в Україні це відбувається автоматизовано та немає необхідності окремо подавати документи до контролюючих органів (це робить державний реєстратор), то момент державної реєстрації юридичної особи можна вважати моментом появи у неї податкової дієздатності.

Підприємства в Україні створюються у формі юридичних осіб. Утім, юридична особа – це лише одна з форм колективних суб'єктів, тому надзвичайно важливо для характеристики статусу платника податку на прибуток підприємств визначитись із тим, що варто вкладати в терміни «юридична особа», «організація», «підприємство» тощо. Р. Й. Халфіна стверджує, що термін «юридична особа» має широке значення, і далі пояснює: «це форма, що опосередковує виступ певного суспільного утворення у вигляді єдиного цілого в його взаємовідносинах з іншими суспільними групами, у тому числі і з органами управління, а також окремими особами, і беруть участь в даній суспільній групі в тій або іншій формі, так і тих, що не беруть участі» [186, с. 185]¹⁹⁶. М. В. Карасева терміни «колективний суб'єкт», «юридична особа», «організація» використовує як аналоги [46, с.93-100]¹⁹⁷. На її переконання «під колективними суб'єктами фінансового права слід розуміти

¹⁹⁵ [186] Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфіна. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 186.

¹⁹⁶ [186] Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфіна. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 185.

¹⁹⁷ [46] Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. – М. : Юристъ, 2000. – С. 93-100.

організовані, відокремлені, самоврядні групи людей, які наділені фінансовими правами виступати у відносинах з іншими суб'єктами, персоніфіковані як єдине ціле» [46, с. 93]¹⁹⁸.

Фахівці з теорії права зазначають, що поняття – це цілісна сукупність суджень, центральну ланку в якій займає судження про найбільш загальні і одночасно суттєві ознаки, що відрізняють досліджуваний об'єкт [10, с. 136]¹⁹⁹. На переконання А. М. Васильєва дефініція не може охопити предмет всебічно і з вичерпною повнотою, а може тільки стисло охарактеризувати сутність предмета, встановити чіткі його межі. Характеризуючи різницю між суб'єктами приватного та публічного права вчений вказує, що «виходячи з легального визначення, юридична форма, у якій можуть створюватись й існувати юридичні особи, не змінилась. Незалежно від того, про які з них йдеться, – приватного чи публічного права, підприємницькі або непідприємницькі, всі вони створюються у такій юридичній формі, як організація» [10, с. 136]²⁰⁰.

По-різному визначається склад окреслених категорій за законодавствами іноземних держав. Відповідно до ст. 61 Податкового кодексу Російської Федерації платниками податків є „підприємства або організації”, що: а) здійснюють економічну діяльність у Російській Федерації; б) отримують доходи із джерел у Російській Федерації; в) є власниками майна, що підлягає оподаткуванню в Російській Федерації; г) здійснюють на території Російської Федерації операції або дії, що підлягають оподаткуванню;

¹⁹⁸ [46] Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебник / М. В. Карасева. – М.: Юристъ, 2000. – С. 93.

¹⁹⁹ [10] Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права / А. М. Васильев. – М. : Юрид. лит., 1976. – С. 136.

²⁰⁰ [10] Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права / А. М. Васильев. – М. : Юрид. лит., 1976. – С. 136.

д) стають учасниками відносин, що припускають сплату держмита або іншого збору, встановленого відповідно до Податкового кодексу [48, с. 182-183].²⁰¹

Характеризуючи склад категорії «юридична особа» В. А. Кашин зазначає, що до складу «підприємств і організацій» включаються не тільки зареєстровані в РФ відповідно до федеральних законів юридичні особи, але й «філії, відділення й інші відособлені підрозділи» юридичних осіб, а також «податкові партнерства» і селянські (фермерські) господарства, які юридичними особами згідно з Цивільним Кодексом РФ не є. До кола «підприємств і організацій» на переконання В. А. Кашина відносять «корпорації, компанії, фірми й інші аналогічні утворення, створені відповідно до законодавства іноземної держави». Також до кола платників він відносить «представництва» іноземних підприємств у Російській Федерації, які не є юридичними особами.

У Сполучених Штатах Америки терміном «підприємство» не користуються ані у своєму податковому законодавстві, ані у міжнародних податкових угодах. Замість нього використовується термін «комерційна діяльність особи», «ведення бізнесу особою». В інших державах термін «підприємство» може використовуватися в значенні «справа», «ділове заняття», «ділова діяльність», що припускає наявність особи, яка це «підприємство» веде, володіє ним як власник, орендар або керуючий. У типовій моделі Податкової конвенції ОЕСР термін «підприємство» використовується не як самостійна господарська одиниця, а як «підприємницька діяльність, здійснювана особою» (резидентом одної або іншої Договірної Держави). Це не виключає й інших тлумачень поняття «підприємства» (сторони – партнери за згодою можуть або керуватися нормами внутрішнього законодавства, або ввести взаємоприйняте для обох сторін тлумачення цього терміна, або обійтися без нього). Податковий режим для комерційної

²⁰¹ [48] Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / Кашин В. А. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.

(підприємницької) діяльності встановлювався стосовно «осіб» (юридичних або фізичних), що є резидентами договірних держав. У таких угодах резидент однієї держави може залучатися до оподаткування в іншій державі тільки, якщо він здійснює там свою діяльність через «постійну ділову установу». Спочатку визначається, чи є дана особа резидентом Договірної Держави, потім – чи має цей резидент свою постійну ділову установу в іншій державі. Після чого встановлюється те коло його доходів, які безпосередньо пов'язані з діяльністю цієї постійної ділової установи [48, с. 184-187].²⁰²

На окремих проблемах у визначенні поняття «підприємство», пов'язаних із неоднозначним його трактуванням різними країнами, заострює увагу С. М. Морозов. Аналізуючи положення останніх конвенцій він вказує, що в них поняття «особа» замінено на «підприємство», а поняття «підприємство» визначається як «підприємство, кероване особою». Вчений відмічає, що «податкові органи, перед тим як залучати до оподаткування якусь конкретну особу (юридичну або фізичну), повинні спочатку знайти підприємство, яким ця особа управляє. Після цього визначається, чим це підприємство займається («під керівництвом» зазначеної особи або компанії), і чи має воно свою «постійну ділову установу» на території іншої Договірної Держави. Якщо підприємство не є юридичною особою, то необхідно визначити його статус (чи має воно самостійний баланс і свій рахунок у банку) і територію його діяльності (місце управління, місце діяльності, місцезнаходження банку, у якому відкрито рахунок і т.д.). При цьому не врегульовано конвенцією, який режим застосовувати, якщо «підприємство» відноситься до третьої держави або коли особа-резидент однієї держави виявиться „керуючим підприємством” на території іншої держави». [82]²⁰³

²⁰² [48] Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / Кашин В. А. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.

²⁰³ [82] Морозов С. М. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / С. М. Морозов. – Ірпінь, 2010. – 203 с. – С. 98-99.

С. М. Морозов вказує на проблему національної прив'язки підприємств із метою їх оподаткування, та зазначає, що українським вважається підприємство, для якого місцем діяльності є Україна, або в якого місце управління перебуває в Україні. Вчений пише: «місцем діяльності підприємства визнається місце його державної (або іншої) реєстрації, а за відсутності такого – місце, зазначене в установчих документах. Що ж стосується місця управління підприємством, то таким визнається місце здійснення повноважень діючим відповідно до уставу (іншими установчими документами) вищим органом управління підприємства. Місцем управління підприємством визнається місце діяльності виконавчого органа підприємства, яким може бути його адміністрація, дирекція, навіть бухгалтерія або інший подібний орган».[82]²⁰⁴ Отже, можна зробити висновок про переважне використання терміну «підприємство» в міжнародних угодах з питань уникнення подвійного оподаткування.

Поряд із терміном «підприємство» на практиці вживається термін «організація». На переконання Д. В. Винницького, «організація» може розглядатися як соціальне явище, як стан або сутність суб'єкта і об'єкта, як процес або сукупність здійснюваних заходів для вирішення певних завдань, як напрям робіт з керування виробництвом, а також як склад органів управління [13, с. 33]²⁰⁵. Термін «організація» також застосовується у міжнародних нормативних актах. Наприклад, у Модельному податковому кодексі під «організаціями» розуміються такі суб'єкти: 1) організації, які є юридичними особами відповідно до законів країни; 2) корпорації, компанії, фірми та інші утворення, створені відповідно до законодавства іноземної держави; 3) міжнародні організації; 4) філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, які є структурними підрозділами передбачених підпунктами 2 і 3

²⁰⁴ [82] Морозов С. М. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / С. М. Морозов. – Ірпінь, 2010. – 203 с. – С. 99-100.

²⁰⁵ [13] Винницький Д. В. Суб'єктыналогового права /Д. В. Винницький. – М. : НОРМА, 2000. – С. 33.

цієї статті організацій та мають окремий баланс і розрахунковий рахунок; 5) об'єднання, партнерства та інші аналогічні утворення, не передбачені підпунктами 1-4 цієї статті. Організація (окрім організацій, передбачених пунктом 5 статті 33 зазначеного Кодексу) визнається платником податків, якщо відповідно до кодексу вона є національною організацією або задовольняє хоча б одній із таких ознак: а) здійснює економічну діяльність у країні або отримує доходи від джерел у країні; б) є власником майна, що підлягає оподаткуванню в країні; в) здійснює на території країни операції або дії, що підлягають оподаткуванню; г) стає учасником правовідносин при переміщенні товарів (робіт (послуг)) через митний кордон країни; д) стає учасником правовідносин, однією з умов яких є сплата державного мита або іншого збору, встановленого відповідно до Модельного податкового кодексу СНД [40, с. 112–222]²⁰⁶.

Як стверджує Г. В. Фоміна, під організацією можна розуміти філії та представництва, а також інші організації, що не мають статусу юридичних осіб. Вчена пропонує власне бачення співвідношення категорій «організація», «юридична особа», «колективний суб'єкт»: «...вбачається за можливе вивести таке співвідношення розглядуваних категорій: поняття «організація» є ширше, ніж «юридична особа», а «колективний суб'єкт» – ніж «організація»».[185]²⁰⁷

На переконання фахівців у галузі цивільного права термін «організація» має подвійне значення. В. І. Борисова, Л. М. Баранова та І. В. Жилінкова наголошують на декількох принципових моментах. На їх переконання організація – це певним чином сформована структура, яка може створюватися об'єднанням осіб, капіталів, рішенням відповідних органів управління з певною метою – стати учасником цивільного обороту. При цьому організація,

²⁰⁶ [40] Принят Постановлением № 16-5 от 9 декабря 2000 г. на 16 пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств – участников СНГ (див. : Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств – участников Содружества Независимых Государств. – 2001. – № 26. – С. 112–222.)

²⁰⁷ [185] Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Фоміна. – Харків, 2015. – 189 с. – С. 70-74.

яка об'єднує окремі особи в єдину групу, необхідна, бо без цього неможливий її виступ зовні як єдності. Крім того, етимологічно слово «організація» означає наявність певної структури, яка сформована за ініціативної вольової поведінки інших суб'єктів. [191, с. 113–114]²⁰⁸. Відповідно до норм ст. 80 Цивільного кодексу України юридичною особою є організація, створена шляхом об'єднання осіб та/або майна, яка наділяється цивільною правоздатністю і дієздатністю, тобто може від свого імені набувати майнові та особисті немайнові права і нести цивільні обов'язки, бути позивачем та відповідачем в суді [193]²⁰⁹. Варто погодитись із Л. А. Збарацькою, яка влучно зазначає, що законодавець, визначаючи юридичну особу як організацію, виходить із того, що організація – це певний соціальний феномен, який, по суті, охоплює всі можливі юридичні особи: підприємства, установи, організації [36, с. 18]²¹⁰.

Отже, можна зробити висновок, що терміни «організація», «підприємство», «юридична особа» мають певні відмінності та особливості, що конкретизують правовий статус колективного суб'єкта у галузевих відносинах. При цьому маємо зазначити, що у податкових відносинах всі ці терміни застосовуються як синоніми. Виходячи з цього, характеризуючи статус платника податку на прибуток підприємств ми будемо спиратися на нормативні приписи чинного Податкового кодексу України та визначатимемо його, перш за все, як юридичну особу, яка має сплачувати цей податок.

У ст. 133 чинного Податкового кодексу України платники податку на прибуток підприємств поділяються на податкових резидентів та податкових нерезидентів. До кола податкових резидентів відносяться юридичні особи, які

²⁰⁸ [191] Цивільне право України: підруч. У 2 т. / В. І. Борисова (кер. авт. кол.), Л. М. Баранова, І. В. Жилінкова та ін.; за заг. ред. В. І. Борисової, І. В. Спасибо-Фатєєвої, В. Л. Яроцького. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – Т. 1. – С. 113–114.

²⁰⁹ [193] Цивільний кодекс України від 16.01.2003, № 435-IV // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.

²¹⁰ [36] Збарацкая Л. А. Юридические лица в гражданском праве: Учеб. пособие / Л. А. Збарацкая. – Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2004. – С. 18.

провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами. Не вважаються платниками податку на прибуток підприємств – резидентами юридичні особи, що застосовують спеціальний режим оподаткування у формі сплати єдиного податку.[116]²¹¹ Важливо підкреслити, що поділ на податкових резидентів та податкових нерезидентів застосовується і щодо фізичних осіб. Утім, в даному випадку застосовується інший набір критеріїв для визначення цієї ознаки платника податку.

На переконання Є. Г. Костикова резидентом зазвичай розуміється особа, яка підлягає оподаткуванню в країні свого постійного місця проживання, постійного місцеперебування, місця реєстрації або місця здійснення своєї основної діяльності [58, с. 11-12; 91, с.87]²¹². М. В. Карасьова основну відмінність між резидентами і нерезидентами вбачає в обсязі прибутку, що підлягає оподаткуванню. У резидентів мають оподатковуватися прибутки, одержані як на території даної держави, так і поза нею, в той час як у нерезидентів податками обкладаються тільки прибутки, отримані від джерел в даній державі. При цьому вчена підкреслює, що ознака резидентства встановлена законодавцем тільки для визначення податкового статусу фізичних осіб, тоді як резидентство організації визначається виключно з метою усунення подвійного оподаткування на основі міжнародних договорів і угод [175, с. 432–434]²¹³. З таким підходом не можна погодитись, адже законодавствами різних країн встановлюються критерії для віднесення до кола резидентів як фізичних, так і юридичних осіб.

Іншу позицію щодо поділу юридичних осіб на резидентів та нерезидентів обстоює Д. С. Черних. Вчений також стверджує, що при

²¹¹ [116] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²¹² [58, 91] Костикова Е. Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. Г. Костикова. – Саратов, 2001. - С. 11 –12; Налоговое право: учеб. / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2003. - С. 85 — 87.

²¹³ [175] Финансовое право Российской Федерации / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристъ. – С. 432 – 434.

оподаткуванні резидентів враховуються всі види прибутків, що ними отримуються (одержані на території України та отримані з джерел, що перебувають за межами держави), а нерезидентами виступають платники, в яких обов'язок із сплати податків виникає тільки за місцем джерел одержання доходів в Україні. Утім, на його переконання, платник та об'єкт оподаткування є взаємопов'язаними елементами правового механізму податку й неможливо виділити та регулювати одне без другого: «одне з вихідних положень при орієнтації податкового обов'язку на зобов'язану особу – особливість отримання доходу – лежить в основі визначення резидентства при оподаткуванні»[197]²¹⁴.

При характеристиці критеріїв, які застосовуються для встановлення ознаки податкового резидентства, в науковій літературі часто звертаються до так званих тестів. На переконання С. Г. Пепеляєва для визначення резидентства юридичних застосовуються такі тести або їх комбінації: тести місця центрального та поточного управління, тест інкорпорації, тест юридичної адреси. [91, с. 97]²¹⁵ Вчений заважує, що першим тестом, який використовується для визначення статусу податкового резидента для юридичних осіб є тест інкорпорації. Відповідно до цього тесту юридична особа вважається резидентом у разі її заснування (реєстрації) в країні перебування. Наступним є тест юридичної адреси, який передбачає визнання юридичної особи резидентом в країні у разі реєстрації нею в цій країні своєї юридичної адреси. У якості прикладу можна привести законодавство Франції, відповідно до якого корпорація у податкових цілях визнається резидентом Франції, якщо вона зареєстрована у Франції як юридична особа (інкорпорована) або зареєструвала у Франції свою юридичну адресу. Тест місця центрального управління та контролю передбачає визнання юридичної

²¹⁴ [197] Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 62.

²¹⁵ [91] Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2003. – С. 97–99.

особи податковим резидентом в країні, якщо з території цієї країни здійснюються центральне (загальне) керування компанією та контроль за її діяльністю. Цей тест використовується у Великій Британії, де інкорпоровані у цій країні компанії, а також компанії, створені за кордоном, визнаються податковим резидентом, якщо органи їх центрального управління та контролю знаходяться у Великій Британії. Нарешті, за тестом місця поточного управління юридична особа визнається резидентом в країні, якщо на її території знаходяться органи, що здійснюють поточне управління діяльністю компанії (виконавча дирекція). [91, с. 97–99]²¹⁶.

Українське податкове законодавство недостатньо чітко розмежовує критерії визначення статусу податкового резидента для юридичних осіб. При цьому для фізичних осіб кожен з критеріїв визначено окремо (місце проживання, місце постійного проживання в Україні, місце знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи, громадянство України, реєстрація як самозайнятої особи тощо). [117]²¹⁷ Крім того, до фізичних осіб критерії застосовуються у вказаному порядку. Наступний критерій застосовується у разі неможливості встановлення статусу податкового резидента за попереднім. Якщо жоден з критеріїв не підходить до фізичної особи – вона вважається нерезидентом.

Щодо юридичних осіб у п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України зазначено, що резидентами є «а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та

²¹⁶ [91] Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2003. – С. 97–99.

²¹⁷ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

імунітет». [117]²¹⁸ Таким чином, законодавець поділяє податкових резидентів – юридичних осіб на дві групи – звичайні юридичні особи та юридичні особи, які виконують дипломатичні функції.

Виходячи з цього можна виокремити такі критерії віднесення юридичної особи до категорії звичайних осіб – податкових резидентів: 1) юридична особа утворена відповідно до законодавства України; 2) діяльність юридичної особи провадиться відповідно до законодавства України; 3) місцезнаходження юридичної особи не має значення (на території України чи поза її межами). Отже, фактично для встановлення статусу податкового резидента для цієї категорії юридичних осіб застосовуються лише два фактори – реєстрація за українським законодавством та діяльність відповідно до цього законодавства. Групу юридичних осіб – резидентів зі спеціальним статусом складають: 1) дипломатичні представництва; 2) консульські установи; 3) інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет.

Український законодавець заклав принципову різницю у механізми визначення статусу податкового резидента та нерезидента для фізичних та юридичних осіб. Так, при визначенні статусу податкового нерезидента фізичної особи встановлено цілу низку критеріїв, які застосовуються один за одним, в той час як для визначення податкового статусу нерезидента юридичної особи достатньо лише її реєстрації за українським законодавством – все інше неважливо.

Інший механізм застосовується при визначенні податкового статусу нерезидента. Для фізичної особи тут лише один критерій – неможливість встановити статус резидента. Відповідно до п.п. в п.п. 14.1.122 Податкового кодексу України нерезидентом є «фізичні особи, які не є резидентами

²¹⁸ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

України». [117]²¹⁹ Утім коло нерезидентів – юридичних осіб закріплено більш детально. До них відносяться: а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні. [117]²²⁰ Тобто, деталізація критеріїв визначення статусу резидента та нерезидента для фізичних та юридичних осіб має зворотній характер.

Певні складнощі при визначенні податково-правового статусу резидента виникли внаслідок проведених у 2014 році реформ, які почали втілюватися на практиці з початку 2015 року. Так, п. 133.1 ст. 133 Податкового кодексу України з 01 січня 2015 не визначає відокремлені підрозділи юридичної особи окремими платниками цього податку. Також було скасовано норми щодо консолідованої сплати податку на прибуток. В даному випадку потрібно комплексно підходити до пошуку вирішення цієї проблеми з урахуванням положень як податкового, так і цивільного законодавства.

Положення ч. 1 ст. 95 Цивільного кодексу України визначають філію як відокремлений підрозділ юридичної особи, який розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій. Філії та представництва наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення. Відповідно до ст. 96 цього ж нормативного акту юридична особа відповідає за своїми зобов'язаннями усім належним їй майном. [192]²²¹ Варто зауважити, що до 01 січня 2015 року, платник податку, який мав у своєму складі відокремлені підрозділи, ніс

²¹⁹ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²²⁰ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²²¹ [192] Цивільний кодекс України від 16 січ. 2003 р. № 435-IV // Голос України. – 2003. – 12 берез. – №45.

відповідальність за своєчасне та повне внесення сум податку до бюджету за місцезнаходженням відокремлених підрозділів. Отже, фактичним власником всіх активів філій, зокрема розрахунків з податку на прибуток філій, які сплачували податок до 01 січня 2015 як окремі платники (як надміру сплачених сум, так і зобов'язань зі сплати), згідно цивільного законодавства є головне підприємство (юридична особа). [156]²²²

Загострюється проблема оподаткування філій та визначення їх правового статусу як платника податку на прибуток підприємств у випадках, коли це філії неприбуткової організації. Відповідно до п.п. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України поняття «відокремлені підрозділи» вживаються у значенні, визначеному Цивільним кодексом України. Ми наводили це визначення у попередньому абзаці. Відомості про філії юридичної особи включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань. Платниками податку на прибуток підприємств – резидентами є суб'єкти господарювання. До їх кола включаються юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами. Не входять до кола платників – резидентів цього податку юридичні осіб, визначені у п.п. 133.4 та 133.5 ст. 133 Податкового кодексу України. Це, насамперед, неприбуткові організації (п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України). [117]²²³ Такий статус надається тільки підприємствам, установам та організаціям зі статусом юридичні особи, тому відокремлені підрозділи таких неприбуткових організацій без статусу юридичної особи не підлягають окремому включенню до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

²²² [156] Про уточнення показників розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток за 2013, 2014 роки : Індивідуальна податкова консультація № 262/ПК/04-36-12-32-20 від 18.05.2017 р. // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2017. – № 32.

²²³ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

На переконання фахівців Державної фіскальної служби України з 01 січня 2015 платниками податку на прибуток є виключно юридичні особи. Вони підкреслюють, що статус неприбуткової організації, яка відповідає вимогам п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України, надається тільки підприємствам, установам та організаціям зі статусом юридичні особи. Тобто відокремлені підрозділи таких неприбуткових організацій без статусу юридичної особи не підлягають окремому включенню до Реєстру неприбуткових установ та організацій. [198]²²⁴

До кола платників податку на прибуток підприємств включаються постійні представництва. У п. 133.3 ст. 133 Податкового кодексу України закріплено обов'язок постійних представництв до початку своєї господарської діяльності стати на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням.[117]²²⁵ Порушення цієї вимоги та початок постійним представництвом господарської діяльності до реєстрації в контролюючому органі тягне за собою настання негативних наслідків. Вважається, що таке постійне представництво ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування. У такому разі постійне представництво понесе відповідальність за ст. 117 Податкового кодексу України (Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах), будуть донараховані податкові зобов'язання, накладено штраф та може почати нараховуватися пеня.

²²⁴ [198] Чи потрібно відокремленим підрозділам неприбуткової організації подавати заяву про внесення їх до Реєстру неприбуткових установ та організацій? : Запитання-відповіді // База податкових знань : 102.04 Оподаткування неприбуткових підприємств, установ та організацій (заповнення звітності). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zir.sfs.gov.ua>.

²²⁵ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

Слід зазначити, що чинним податковим законодавством передбачено низку виключень з цього правила. [189]²²⁶ Так, без реєстрації у контролюючому органі можуть провадити свою господарську діяльність нерезиденти, що діють відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку стосовно діяльності Чорнобильського фонду "Укриття" в Україні та Угоди про грант (Проект ядерної безпеки Чорнобильської АЕС) між Європейським банком реконструкції та розвитку як Розпорядником коштів, наданих згідно з Грантом з Рахунка ядерної безпеки, Урядом України та Чорнобильською атомною електростанцією. [117]²²⁷

На переконання Д. С. Черних поняття постійного представництва застосовується на межі критеріїв резидентства й територіальності при визначенні податкового зобов'язання.[197]²²⁸ У цьому контексті варто звернути увагу на використання терміну постійного представництва в інших країнах колишнього СРСР. Наприклад, глава 25 Податкового кодексу Російської Федерації і Методичні рекомендації з її застосування містять положення, що передбачають виникнення або відсутність в іноземній організації ознак постійного представництва [105]²²⁹. В Україні п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначає постійне представництво як постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління;

²²⁶ [189] Хто є платниками податку на прибуток підприємств з числа нерезидентів? : Запитання-відповіді // База податкових знань. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zir.sfs.gov.ua>.

²²⁷ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²²⁸ [197] Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 26.

²²⁹ [105] Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций Приказ МНС России от 28.03.2003 г., № БГ-3-23/150 // Финансовая газета. - 14.04.2003. - № 15.

філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів. При цьому до терміну «постійне представництво» включаються будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язана з ними наглядова діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців; надання послуг (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більше, ніж 6 місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді; резиденти, які мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу) [117, п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14]²³⁰.

Правове регулювання діяльності постійних представництв в Україні принципово змінювалося двічі. Первісна редакція Декрету Кабінету Міністрів України Про податок на прибуток підприємств і організацій містило термін «постійне представництво іноземної юридичної особи в Україні», під яким розумілось бюро, контора, агентство, будь-яка інша форма діяльності, пов'язана з розробкою природних ресурсів, виконанням передбачених контрактами робіт по будівництву, установці, монтажу, складанню, налагодженню, обслуговуванню устаткування та інших аналогічних робіт,

²³⁰ [117] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92.

через яку повністю або частково здійснюється комерційна діяльність цієї особи, а також організації та громадяни, які представляють в Україні іноземну юридичну особу. [151]²³¹ Варто нагадати, що цей нормативний акт втратив чинність у 1995 році, коли було введено в дію Закон України Про оподаткування прибутку підприємств. [148]²³²

Новим Законом було суттєво змінено визначення постійного представництва. До цього поняття включались «розташовані на території України представництва іноземних компаній і фірм, міжнародних організацій та їх філій, що не мають імунітету і дипломатичних привілеїв, створені у будь-якій організаційній формі без статусу юридичної особи, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність нерезидента, а також громадяни, які представляють в Україні нерезидента та перебувають з ним у трудових відносинах. Постійне представництво нерезидента підлягає державній реєстрації у порядку, передбаченому законодавством для державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності України». [148]²³³

Наступним вагомим кроком в удосконаленні правового статусу постійного представництва як платника податку на прибуток підприємств стало викладення у 1997 році Закону України Про оподаткування прибутку підприємств у новій редакції, відповідно до якої було змінено як сам термін, так і його зміст. Отже, за цим законом постійним представництвом нерезидента в Україні вважалось постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. А до постійних представництв, зокрема, відносилися: місце управління, філіал, офіс, завод, фабрика, майстерня, шахта, нафтова чи газова

²³¹ [151] Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет Кабінету Міністрів України № 12-92 від 26.12.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 76.

²³² [148] Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

²³³ [148] Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

свердловина, кар'єр або інше місце розвідки чи видобутку корисних копалин. З метою оподаткування до постійних представництв прирівнювалися резиденти, які мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу митниці). Резиденти, що з метою оподаткування прирівнювалися до постійних представництв, не підлягали додатковій реєстрації в податкових органах як платники податку. [147]²³⁴ У такій редакції термін «постійне представництво» проіснував до прийняття у 2010 році Податкового кодексу України.

Поряд із безпосередньо визначенням терміну «постійне представництво» законодавець окремо надав перелік випадків, коли юридична особа не є постійним представництвом. [117, п.п. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14]²³⁵ При цьому ознаками, за наявності яких особа не вважається постійним представництвом, є окремі види діяльності, а саме :

- а) використання споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту;
- б) зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації;
- в) зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством;
- г) утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента;

²³⁴ [147] Про оподаткування прибутку підприємств (в редакції Закону України N 283/97-ВР від 22.05.97): Закон України № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

²³⁵ [117] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92.

д) направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу;

е) утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер.

Отже, український законодавець при визначенні терміну «постійне представництво» закріплює два переліки – які особи є постійним представництвом, та які ним не вважаються. Інша логіка визначення даного терміну закладена у нормативних актах, що діють на межі національного та міжнародного права. Мова йде про закріплення визначення терміну «постійне представництво» в угодах про уникнення подвійного оподаткування. У цьому 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. С. М. Морозов пише, що «термін «постійне представництво», зокрема, включає: а) місцезнаходження дирекції; б) відділення; в) контору; г) фабрику; д) майстерню; е) шахту, нафтову або газову свердловину, кар'єр або будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; є) магазин або іншу споруду, що використовується для продажу товарів.» [82]²³⁶

В Україні законодавець поряд із встановленням платників податку на прибуток підприємств визначив 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.

²³⁶ [82] Морозов С. М. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / С. М. Морозов. – Ірпінь, 2010. – 203 с. – С. 101-103.

Встановлюється 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. Виняток 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.

Не вважається розподілом отриманих прибутків фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами. Крім того, доходи неприбуткових релігійних організацій використовуються також для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій, у тому числі надання гуманітарної допомоги, здійснення благодійної діяльності, милосердя.

Окрім визначення родових критеріїв, чинним українським законодавством встановлено орієнтовний перелік суб'єктів, які можуть бути віднесені до кола неприбуткових організацій: бюджетні установи; громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди; спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб; житлово-будівельні кооперативи, дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства); об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків; професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання; сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих

кооперативів; інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам цього пункту. [117]²³⁷

2.3.Об'єкт податку на прибуток підприємств: визначення та принципи обліку.

Реалізація податкового обов'язку платниками податку на прибуток підприємств передбачає, перш за все, визначення об'єкта оподаткування з подальшим обчисленням податкової бази, використанням податкових пільг та визначенням розміру грошового зобов'язання із застосуванням відповідної податкової ставки. Отже, перш за все, потрібно визначити об'єкт цього податку. При цьому потрібно відзначити множинність поглядів вчених-фінансистів на суть даної категорії. Розглянемо деякі з них більш детально.

На переконання С. Д. Цыпкина необхідно визначати об'єкт оподаткування в законодавчому акті, що встановлює конкретний податок: «У законі про кожний податок обов'язково говориться про те, за наявності яких обставин виникає обов'язок сплати». Під такою підставою стягнення податку (фактичною обставиною) вчений мав на увазі «...одержання певного доходу, прибутку, володіння будівлею тощо, тобто наявність об'єкта оподаткування». [196, с. 60]²³⁸ Наразі подібний підхід в Україні втратив свою актуальність через декілька причин. По-перше, правові механізми податків і зборів, що сплачуються на українській території, визначені переважно Податковим кодексом України та Митним кодексом України (щодо мита та окремих аспектів обрахування та сплати непрямих податків – акцизу та податку на додану вартість). По-друге, сам факт наявності матеріальних благ не завжди автоматично породжує податковий обов'язок – часом для цього

²³⁷ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²³⁸ [196] Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М.: Юрид. Лит., 1973. – 222 с. – С. 60.

потрібно реалізувати низку процедур (наприклад, зареєструватися платником податку на додану вартість).

Варто погодитись із О. В. Шульженком щодо ролі та місця об'єкту оподаткування в складному податковому механізмі. Вчений наголошує, що «в якості об'єкта може виступати майно, прибуток, дохід, вартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) або інше економічне підґрунтя, яке має вартісну, кількісну чи фізичну характеристики, з наявністю якого у платника податків законодавство про податки і збори пов'язує виникнення обов'язку зі сплати податку. Кожен податок має самостійний об'єкт оподаткування. У той же час буде неправильно стверджувати, що об'єкт оподаткування може обкладатися тільки одним податком».[201]²³⁹ Подібна логіка закладена у родових визначеннях об'єкта оподаткування, закріплених податковими кодексами багатьох країн. [117, 98, 94]²⁴⁰

Проте складно погодитись із думкою О. В. Шульженка щодо ролі об'єкта оподаткування у динаміці реалізації податкового обов'язку. Вчений впевнений, що «наявність в особи будь-якого об'єкта оподаткування породжує виникнення податкового обов'язку. Цей постулат вірний тільки в тому випадку, коли нормативно встановлені всі інші елементи правового механізму податку. Об'єкт оподаткування має бути присутнім у власника або особи, що сплачує відповідний податок. Податковим Законом обов'язково повинні бути встановлені конкретні форми юридичного зв'язку між об'єктом оподаткування і особою, яка зобов'язана сплачувати належні з цього об'єкта податки. Наприклад, особа може отримувати заробітну плату і, отже,

²³⁹ [201] Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Харків, 2012. – 199 с. – С. 33-34.

²⁴⁰ [117, 98, 94] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.; Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. –1998. – № 31. – Ст. 3824.; Налоговый кодекс Азербайджанской Республики / [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml>.

сплачувати з її розміру податок на доходи фізичних осіб. Саме зв'язок між об'єктом і платником у сукупності зумовлює виникнення податкового обов'язку». [201]²⁴¹ З наведеного випливає, що вчений бачить появу об'єкта оподаткування як єдину і достатню підставу для виникнення податкового обов'язку. Проте, як ми вже зазначали при аналізі визначення об'єкту оподаткування, наданого С. Д. Ципкіним, виникнення податкового обов'язку часто відбувається за наявності складного юридичного факту, коли наявність об'єкту оподаткування є лише однією зі складових такого юридичного факту.

А. А. Соколов відзначав, що «під об'єктом обкладання потрібно розуміти все те, на що припадає податок або до чого присвячується стягнення податку». Вчений пропонував диференціювати такі блага залежно від виду податку. Серед них він називав промисел, грошовий капітал, документи, тварини, сукупний доход і сукупне майно платника, а також приріст доходу й майна. [168, с. 88-89]²⁴² Н.І. Хімичева визначає об'єкт оподаткування як предмет, на який нараховується податок. На її переконання це можуть бути прибутки, вартість певних товарів, окремі види діяльності, майна та інші об'єкти[181]²⁴³. Аналогічно дається визначення поняття об'єкта в навчальному посібнику «Фінансове право» і розуміється під ним предмет реального світу, з наявністю якого пов'язаний податковий обов'язок та якість якого визначає суму податку. [180]²⁴⁴ В останньому випадку визначення об'єкту оподаткування є найбільш узагальненим.

Неоднозначно, на наш погляд, визначає об'єкт оподаткування О. В. Бризгалін, на переконання якого об'єкт податку є юридичним фактом,

²⁴¹ [201] Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Харків, 2012. – 199 с. – С. 33-34.

²⁴² [168] Соколов А.А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 505 с. – С. 88-89.

²⁴³ [181] Финансовое право: Учебник/ Отв.ред. Н.И. Химичева.-М.: Юристъ, 1999.- С.28

²⁴⁴ [180] Финансовое право: Учебник/ Под ред. проф. О.Н. Горбуновой.- М.: Юристъ, 1996.-С.189

який обумовлює обов'язок платника сплатити податок. При цьому вчений загальним об'єктом оподаткування називає майно, вартість визначених товарів, доходи тощо. [83]²⁴⁵ Складно повістю погодитись і з С. Г. Пепеляєвим, який під об'єктом оподаткування розуміє юридичні факти (дії, події, стани), які зумовлюють обов'язок суб'єкта заплатити податок: здійснення обороту по реалізації товару (робіт, послуг); ввезення товару на митну територію; володіння майном; вступ у спадщину; одержання доходу та ін.). [92, с. 100]²⁴⁶ З такими точками зору важко погодитись, адже юридичний факт – це юридично значимі дії або події. Отже, сам по собі об'єкт оподаткування не можна вважати юридичним фактом – ним можна вважати появу об'єкта оподаткування, тобто формалізацію відносин власності щодо такого об'єкта, визнання права власності за об'єктом певного виду за платником податку.

Сучасні вчені по-різному підходять до питання щодо співвідношення об'єкту оподаткування із іншими елементами правового механізму податку. Фактично, можна виокремити два підходи. Прихильники першого надають однакового значення елементам податку з кола основних (платник, об'єкт, ставка), інші називають один з елементів головним. Так, С. В. Пархоменко-Цироцянянц надає об'єкту оподаткування первинного значення: «...для встановлення того чи іншого податку спочатку необхідно обрати об'єкт оподаткування і тільки потім, з огляду на об'єкт, визначатиметься суб'єкт, одиниця оподаткування, строки сплати, пільги...» [110, с. 74-75]²⁴⁷ З таким поглядом важко погодитись. Цілком зрозуміло, що вчена в даному випадку виходила не з правозастосування, а з проблематики встановлення податку. Утім, не зважаючи на те, що назва

²⁴⁵ [83] *Налоги и налоговое право* / Под ред. А.В. Брызгалина.-М.: Аналитика Пресс, 1997.-С.105

²⁴⁶ [92] *Налоговое право: Учебник* / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2004. – 591 с. – С. 100.

²⁴⁷ [110] Пархоменко-Цироцянянц С.В. *Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні*. Дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2005. – 192 с. – С. 74-75.

об'єкту оподаткування часто міститься в назві того або іншого платежу, не по всіх обов'язкових платежах об'єкт оподаткування був визначальним фактором їх появи. Наприклад, метою запровадження єдиного податку на території України була не поява певного об'єкта, а необхідність спростити саму процедуру реалізації податкового обов'язку для певного кола осіб. Об'єкт в даному випадку не мав визначального значення, а став лише кількісним та якісним обмеженням для можливості стати платником цього податку.

Так само не можна погодитись із С. В. Пархоменко-Цироцианц щодо співвідношення об'єкту та податкових пільг. Податкові пільги можуть бути пов'язані як з об'єктом оподаткування, так і з платником. Вони не обов'язково торкаються конкретного виду об'єкта оподаткування та часто поширюється на певні кола платників незалежно від того, який об'єкт оподатковується. На наше переконання, не можна ставити пріоритет одного елемента правового механізму податку над іншим. Підтверджується це також чинною редакцією ст. 7 Податкового кодексу України, відповідно до норм якої під час встановлення податку обов'язково визначаються 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. [117]²⁴⁸ Отже, за відсутності будь-якого елемента з переліченого переліку, податок вважається не встановленим, тобто незаконним. Це, відповідно до норм ст. 67 Конституції України, звільняє від обов'язку зі сплати подібного платежу.

Г. В. Бех звертає увагу на необхідність розмежування об'єкта податкових правовідносин та об'єкта оподаткування. На її переконання «об'єктом податкових правовідносин фактично виступають гроші, які надходять до централізованих грошових фондів у вигляді податків та

²⁴⁸ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

зборів.»[6]²⁴⁹ Нам складно погодитись з такою точкою зору з наступних причин. По-перше, об'єктом податкових правовідносин не можуть бути виключно гроші як предмет матеріального світу. По-друге, в рамках податкових правовідносин відбувається не лише рух коштів, які внаслідок реалізації податкового обов'язку стають публічними, а й реалізується 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. Саме тому вважаємо, що об'єкт оподаткування та об'єкт податкових відносин є категоріями не тотожними, а об'єкт податкових відносин не може зводитись лише до грошей або до їх руху.

Характеристика об'єкту будь-якого податку, включаючи податок на прибуток підприємств, має враховувати два аспекти. Йдеться про відмінні риси об'єкту конкретного податку та родового визначення об'єкта оподаткування. На переконання М. П. Кучерявенка поняття об'єкта оподаткування передбачає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (вузький). Вчений зазначає, що як правова категорія об'єкт оподаткування визначається як юридичний факт або сукупність юридичних фактів (юридичний склад), з якими пов'язано виконання обов'язку платника податків щодо сплати податку. При цьому М. П. Кучерявенко підкреслює, що цей обов'язок виникає у особи при наявності у неї об'єкта оподаткування. У вузькому значенні, це поняття визначається як прибутки (їх частина), вартість ряду товарів, майно платників податків тощо. [67]²⁵⁰ Утім, зараз податкове законодавство надає більш чітке визначення родового поняття об'єкта оподаткування. Так, у ст. 22 Податкового кодексу України встановлено, що

²⁴⁹ [6] Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Бех. – Харків, 2001. – 207 с. – С. 64.

²⁵⁰ [67] Кучерявенко М.П. Основи податкового права: Навчальний посібник.- Харків: Легас, 2001.-С.97

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. [117]²⁵¹ З наведеного видно, що перелік можливих об'єктів оподаткування є відкритим.

Аналізуючи проблеми правового регулювання податку на прибуток підприємств Д. С. Черних звертає увагу на недопустимість використання в якості синонімів поняття доходу та прибутку. Проводячи розмежування оподаткування фізичних та юридичних осіб вчений зазначає, що прибутку як об'єкта оподаткування у фізичної особи не може бути взагалі. «Прибуток як особливий податковий атрибут характеризує діяльність виключно юридичних осіб (для його розрахунку необхідні показники бухгалтерського обліку, облік основних фондів та оборотних засобів і т.д., що можуть робити виключно ці учасники податкових відносин). Фізичні особи можуть використовувати в якості об'єкта оподаткування тільки доходи і ні в якому разі не прибуток.» [197]²⁵² Подібної проблематики торкається Є. В. Тимофеев, який зазначає: «при всій схожості понять «дохід» і «прибуток» між ними є одна принципова відмінність. Якщо «прибуток» означає результат господарської діяльності, що визначається як різниця між доходами і витратами, здійсненими в рамках цієї діяльності, то під «доходом» за відсутності додаткових вказівок розуміється лише безпосередня виручка платника податків без урахування понесених ним витрат» [172, с. 258]²⁵³. На наше переконання, обидві точки зору є вірними й доволі влучно демонструють особливості визначення об'єкту по окремих видах податків.

²⁵¹ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²⁵² [197] Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 38.

²⁵³ [172] Тимофеев Е.В. Налогообложение прибыли и доходов юридических лиц // Основы налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 1995. – 496 с.

В українському податковому законодавстві принципово по-різному визначався об'єкт оподаткування по податку на прибуток підприємств до 2015 року і після цього. До 2015 року при визначенні об'єкта оподаткування та податкової бази по податку на прибуток підприємств застосовувався одночасно бухгалтерський та податковий облік. При цьому до об'єкту податку на прибуток підприємств відносився 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.

Таким чином, відправною категорією для визначення об'єкта по цьому податку була категорія «дохід». Так, у ст. 135 Податкового кодексу України у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року (далі по тексту – у старій редакції) було закріплено доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду. До них відносились доходи від операційної діяльності та інші доходи. Обидві категорії доходів визначались за низкою правил. До кола доходів від операційної діяльності включалися: доходи від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера, та доходи банківських установ. Перелік інших доходів складався з п'ятнадцяти пунктів та був відкритим.

З метою визначення бази оподаткування поряд із визначенням доходів потрібно було зменшити їх на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат. Склад витрат було надзвичайно деталізовано. Як і доходи, вони складалися з витрат операційної діяльності та інших витрат. При цьому законодавець закріплював окремо перелік витрат, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку, та перелік витрат подвійного призначення. Існував і механізм амортизації, який передбачав поступове перенесення окремих витрат на вартість виготовленої продукції. У цілому можна сказати, що існуюча до 2015 року модель оподаткування прибутку підприємств була доволі складною через не завжди

коректне закріплення складу витрат, недосконалість процедур їх обліку та не повну відповідність бухгалтерського й податкового обліку.

В рамках проведення податкової реформи наприкінці 2014 року до Податкового кодексу України були внесені зміни. Внаслідок цього для визначення об'єкта оподаткування та обчислення податкової бази за податком на прибуток підприємств фактично стало потрібно керуватися даними бухгалтерського обліку. Відповідно до чинної редакції ст. 134 Податкового кодексу України об'єкт оподаткування по податку на прибуток підприємств та процедуру його визначення диференційовано залежно від двох факторів: а) обсягу доходу; б) виду платника.

Диференціація залежно від обсягу доходу передбачає виокремлення двох режимів реалізації податкового обов'язку по податку на прибуток підприємств. 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 цього Кодексу».[117]²⁵⁴ При формуванні визначення об'єкта податку на прибуток підприємств законодавець намагався в одному реченні врахувати всі аспекти його обрахунку, що призвело, на наш погляд, до надмірного ускладнення терміну.

Другий режим визначення об'єкту та порядку реалізації податкового обов'язку по податку на прибуток підприємств передбачає врахування кількісного критерію та застосування поряд із категорією «прибуток» категорії «дохід». Так, відповідно до положень п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134

²⁵⁴ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

Податкового кодексу України «для платників податку, 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, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу. Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу.» [117]²⁵⁵

Можливість не застосовувати корегування на встановлені податковим законодавством різниці фактично прирівнює категорії «прибуток» та «дохід» для платників, які обрали такий режим сплати податку на прибуток підприємств.

Окрім диференціації за обсягом доходів передбачено окремий режим сплати податку на прибуток підприємств для виробників сільськогосподарської продукції. Ця категорія платників може за власним бажанням обрати замість традиційного квартального звітного періоду, протягом якого має визначатися об'єкт та база по цьому податку, річний звітний період. В такому разі фінансовий результат до оподаткування за податковий (звітний) період обчислюють шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування за минулий звітний рік на фінансовий результат

²⁵⁵ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

до оподаткування за перше півріччя такого року та збільшення на фінансовий результат до оподаткування за перше півріччя поточного звітного року, що визначені відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. [117]²⁵⁶

Окрім вказаних трьох основних варіантів визначення об'єкта оподаткування чинним податковим законодавством передбачено низку випадків, коли і об'єкт, і база, і порядок реалізації податкового обов'язку встановлюються окремо. Йдеться про положення ст. 141 Податкового кодексу України, яка деталізує особливості обчислення та сплати податку на прибуток підприємств страховиками, при проведенні операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, при отриманні прибутку в рамках дії угоди про розподіл продукції, сплаті податку нерезидентами, отриманні прибутку від азартних ігор або букмекерської діяльності застосуванні інститутів спільного інвестування тощо.

Базою оподаткування по цьому податку є грошове вираження об'єкту оподаткування. Вона визначається протягом податкового періоду. На переконання В. О. Гусевої податковий період є установленим законодавством періодом часу (календарний рік, квартал, місяць), по закінченні якого встановлюється наявність у платника податків об'єкта оподаткування, визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті, або ж певним періодом часу, по закінченні якого формалізується податковий обов'язок. Вчена підкреслює, що після закінчення цього терміну часу виникає необхідність визначення податкової бази, обчислення суми податку, що підлягає сплаті, і перерахування її в бюджет. [28, с.148]²⁵⁷ Її думку розділяє В. В. Капустник, який визнає закінчення податкового періоду юридичним фактом, що обумовлює виникнення обов'язку обчислити та сплатити податок.

²⁵⁶ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²⁵⁷ [28] Гусева, В. О. Правове регулювання податку на додану вартість [Текст]: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. О. Гусева. – Х., 2010. – С. 148.

При цьому вчений вдається до цікавої полеміки щодо виникнення податкового обов'язку в цілому та виникнення окремих його складових. Вчений пише: «традиційно виникнення податкового обов'язку пов'язується, перш за все, з наявністю об'єкта оподаткування. Це прямо передбачено у ст. 22 Податкового кодексу України, відповідно до норм якої 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. Інша річ, що тут мова йде про виникнення податкового обов'язку взагалі, а не однієї з його складових частин – обов'язку сплатити податок. Тобто, наявність об'єкту є тим юридичним фактом, на підставі якого виникає податковий обов'язок, а для виникнення обов'язку зі сплати податку неодмінною умовою постає ще один юридичний факт – закінчення податкового періоду». [45]²⁵⁸

Податковий період по-різному визначається у країнах пострадянського простору. Відповідно до ст. 33 Податкового кодексу України податковим періодом визнається встановлений цим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів.[117]²⁵⁹ У ст. 30 Податкового кодексу республіки Казахстан «під податковим періодом розуміється період часу, встановлений стосовно окремих видів податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, по закінченні якого визначаються об'єкт оподаткування, податкова база, обчислюються суми податків та інших обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджету». [96]²⁶⁰ У Російській Федерації та Республіці Білорусь під податковим періодом розуміється календарний рік або інший період часу стосовно до окремих

²⁵⁸ [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 69-70.

²⁵⁹ [117] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. [Текст]// Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.

²⁶⁰ [96] Налоговый кодекс Республики Казахстан 10 декабря 2008 года // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

податків, по закінченні якого визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті[97, п.1 ст. 55; 95]²⁶¹. На переконання В. В. Капустника «податковий період – період часу, встановлений стосовно окремих видів податків, що може складатися з одного або декількох часових проміжків, по закінченні якого визначаються об'єкт оподаткування, податкова база, обчислюються суми податків, що підлягають сплаті.» [45]²⁶² При цьому вчений підкреслює, що «для зборів податковий період не встановлюється через відсутність у платежів даного типу ознаки періодичності. Вони не сплачуються регулярно, а справляється з платників з умовою отримання ними спеціальної вигоди (наприклад, внаслідок вчинення на користь платників зборів уповноваженими органами та особами юридично значимих дій)» [45]²⁶³.

Українським податковим законодавством для платників податку на прибуток підприємств податковими (звітними) періодами є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. Виключно річний (без проміжних) податковий період може бути встановлено для новостворених юридичних осіб, виробників сільськогосподарської продукції та платників, у яких річний дохід від будь-якої діяльності за вирахуванням непрямих податків, визначений за показниками Звіту про фінансові результати за попередній річний звітний період не перевищує 20 мільйонів гривень. [117]²⁶⁴

Для визначення суми податку на прибуток підприємств, що має бути сплачена за підсумками податкового (звітного) періоду до грошового вираження об'єкта оподаткування (до податкової бази) має бути застосована

²⁶¹ [97, 95] Налоговый кодекс Российской Федерации (п. 1 ст. 55) / М.: Изд-во Омега-Л, 2006.; Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0200166#load_text_none_1_

²⁶² [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 75.

²⁶³ [45] Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 75.

²⁶⁴ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

ставка оподаткування. Певну увагу класифікації ставок оподаткування приділяв О. О. Головашевич, який вказує на диференціацію видів ставок податку залежно від методу їх встановлення – на абсолютні (припускають розмір податку в твердому фіксованому розмірі на кожну одиницю оподаткування) й відносні (розмір податку встановлюється в певному співвідношенні до одиниці оподаткування). [23]²⁶⁵ Абсолютні ставки тривалий час застосовувались при оподаткуванні транспортних засобів (25000 грн. на рік за транспортний засіб з визначеними параметрами), але зараз по цьому платежу застосовується інший вид ставки.

Відносні ставки, як зазначає О. О. Головашевич, «поділяються на відносно-процентні, відносно-кратні й відносно-грошові. Перші встановлюються у відсотках до одиниці оподаткування, другі становлять собою співвідношення розміру податку до одиниці оподаткування й устанавлюються в розмірах, кратних певному показнику (наприклад, мінімальній заробітній платі). Відносно-грошові ставки припускають обчислення суми податку у формі певної грошової суми на частину об'єкта оподаткування.» [23]²⁶⁶

Наразі, відповідно до положень ст.ст. 27-28 Податкового кодексу України, абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування; відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування; граничною є ставка, що

²⁶⁵ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 89-90.

²⁶⁶ [23] Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 89-90.

встановлюється із максимальним або мінімальним розміром за певним податком [117, ст.ст. 27-28]²⁶⁷.

Окремим економіко-правовим критерієм диференціації податкових ставок є податковий тиск. Залежно від його рівня виокремлюють базову (не враховує ні особливостей платника податків, ні виду діяльності, яким він займається), знижену (встановлюється в силу наявності в конкретного виду платників податків особливих обставин або заняття ними специфічними видами діяльності) й підвищену (встановлюється для високо-прибуткових специфічних видів діяльності) ставки податку. При цьому чинне податкове законодавство з наведених трьох різновидів закріплює тільки поняття базової ставки й надає таке його визначення: «базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку». [117]²⁶⁸

Залежно від змісту С. Г. Пепеляєв пропонує виокремлювати маргінальний, фактичний та економічний різновид ставки податку. Маргінальна ставка безпосередньо вказується в нормативному акті, що закріплює даний вид податку, і застосовується до окремих податкових розрядів (маржі), окремих частин доходу. Фактична ставка виступає як відношення сплаченого податку до податкової бази; економічна ставка – як відношення сплаченого податку до всього отриманого доходу. [109, с. 59-60]²⁶⁹ Залежно від формування стимулів для платника М. П. Кучерявенко виокремлює стимулюючі (створюють у платника стимул для підвищення результатів діяльності, що призводить до збільшення доходів, майна), обмежуючі (дозволяють формувати специфічні умови для здійснення платником діяльності в незмінних масштабах, перешкоджають подальшому розвитку або новим вкладенням у певній сфері) й заборонні (встановлюють

²⁶⁷ [117] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92.

²⁶⁸ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²⁶⁹ [109] Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 1995. – 496 с. – С. 59-60.

чіткі обмеження й роблять неефективними будь-які дії, за яких змінюється об'єкт оподаткування і здійснюється перехід до нової ставки) ставки. [64, с. 271-274]²⁷⁰ На наше переконання С. Г. Пепеляєв та М. П. Кучерявенко в запропонованих ними класифікаціях ставок оподаткування вдаються до певної наукової абстракції, адже на практиці та в законодавстві подібний поділ ставок не застосовується.

Базова ставка по податку на прибуток підприємств наразі встановлена на рівні 18 відсотків. При цьому варто відмітити, що ставка по даному податку за останні вісім років значно знизилась – з 25 відсотків у 2010 році до нинішніх 18 відсотків. Утім, поряд із базовою ставкою при обрахуванні сум податку на прибуток підприємств застосовуються як знижені, так і підвищені ставки. Застосування відмінних від базової ставки залежить від типу платника (резидент/нерезидент) та виду діяльності (страхова, букмекерська, із реалізації зобов'язань за певними договорами тощо).

Принциповою новелою податкової реформи 2015 року став перехід до обрахування об'єкту податку на прибуток підприємств за даними фінансової звітності. В свою чергу, при складанні фінансової звітності суб'єкти господарювання мають керуватися встановленими в Україні правилами ведення бухгалтерського обліку. Основним нормативним актом, який визначає основи його ведення, є Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Цей нормативний акт поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством. Відповідно до його положень фінансовою вважається бухгалтерська звітність, що містить інформацію про

²⁷⁰ [64] Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с. – С. 273.

фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.[125]²⁷¹

Фактично розмежування податкового та бухгалтерського обліку при обрахуванні податку на прибуток підприємств виникло у 1997 році, коли був прийнятий новий Закон України Про оподаткування прибутку підприємств.[148]²⁷² Методи визначення валового доходу й валових видатків з метою формування об'єкта оподаткування відрізнялися від методів обліку доходів і видатків у бухгалтерському обліку. При цьому обидва різновиди обліку ґрунтувалися на тих самих показниках первинних документів та відображали ті самі господарські операції. Наслідком розмежування двох видів обліку стала поява облікового (бухгалтерського) і оподаткованого прибутку. [81]²⁷³

Ключовою відмінністю бухгалтерського обліку від податкового є застосування різних підходів до визначення моментів виникнення доходів і видатків. В ст. 4 України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні закріплено принцип нарахування й відповідності доходів і видатків: для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зрівняти доходи звітного періоду з видатками, які були здійснені для одержання цих доходів. При цьому доходи й видатки відображаються в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів. Тобто доходи відображаються по даті відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг, а видатки – у міру реалізації запасів, виконаних робіт, наданих послуг незалежно від строків одержання коштів або їх еквівалентів від покупців. При цьому суми передоплати (авансів), отримані підприємством від покупців, для цілей бухгалтерського обліку не є доходами, а

²⁷¹ [125] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

²⁷² [148] Про оподаткування прибутку підприємств (в редакції Закону України N 283/97-ВР від 22.05.97) : Закон України № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

²⁷³ [81] Мойсеєнко Т. Бухгалтерський облік - основа для ведення інших видів обліку / Т. Мойсеєнко // Бухгалтер & Закон. – 2009. – № 7.

перераховані передоплати – видатками, оскільки такі операції не призводять до зміни власного капіталу підприємства, а тільки відповідно збільшують або зменшують заборгованість. [81]²⁷⁴

На відміну від бухгалтерського, при визначенні моменту виникнення податкового зобов'язання за податковим обліком застосовувався принцип «першої події», згідно якого визначається дата збільшення валових доходів і валових видатків. Аналогічний принцип зараз застосовується по податку на додану вартість. Відповідно до ст. 187 Податкового кодексу України по ПДВ датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів або послуг є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від на банківський рахунок платника податку як оплата товарів або послуг; б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України. [117]²⁷⁵ Утім, по податку на прибуток підприємств застосовується тільки бухгалтерський облік.

На переконання Т. Мойсеєнко, бухгалтерський облік є первинним, базовим для інших видів обліку. Порівнюючи бухгалтерський, статистичний та податковий облік вона відзначає, що «технологічно бухгалтерський облік як процес починається з виявлення, виміру й реєстрації фактів, дій і подій, з метою одержання інформації про господарські операції. Суцільне й безперервне фіксування всіх господарських операцій на підприємстві здійснюється за допомогою складання первинних документів».[81]²⁷⁶ З одного боку, з такою точкою зору складно не погодитись, адже саме на базі відомостей первинного обліку у контролюючих органів формується найбільш повне уявлення щодо діяльності того або іншого підконтрольного суб'єкту.

²⁷⁴ [81] Мойсеєнко Т. Бухгалтерський облік - основа для ведення інших видів обліку / Т. Мойсеєнко // Бухгалтер & Закон. – 2009. – № 7.

²⁷⁵ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²⁷⁶ [81] Мойсеєнко Т. Бухгалтерський облік - основа для ведення інших видів обліку / Т. Мойсеєнко // Бухгалтер & Закон. – 2009. – № 7.

Утім, з іншого боку, існує можливість не використовувати повною мірою бухгалтерський облік. Йдеться, насамперед, про існування та використання спеціальних режимів оподаткування, коли суб'єкт може вести облік за іншими правилами (наприклад, єдиний податок для фізичних осіб) та на їх основі формувати документи іншого виду обліку – податкового. З цих причин, ми не можемо повністю погодитись з Т. Мойсеєнко щодо первинності бухгалтерського обліку перед іншими різновидами обліку.

Бухгалтерській облік та складання фінансової звітності, яка є основою для визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємств, відбувається на основі низки принципів. До їх кола відносяться: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність. [125]²⁷⁷ Розглянемо деякі з них більш детально.

Застосування принципу послідовності передбачає постійне (із року в рік) застосування суб'єктом господарювання обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтованою та розкритою у фінансовій звітності. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під обліковою політикою слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. [138]²⁷⁸

Облікова політика може змінюватися у декількох випадках: зміна статутних вимог; зміна вимог органу, який затверджує Положення (стандарт)

²⁷⁷ [125] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

²⁷⁸ [138] Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства Фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19. – Ст. 665.

бухгалтерського обліку; випадки, коли зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності. При цьому не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для: подій або операцій, які відрізняються за змінами від попередніх подій або операцій; подій або операцій, які не відбувалися раніше. [140]²⁷⁹ Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком окремих випадків. Окремими вважаються випадки, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. Тоді облікова політика поширюється лише на події, які відбуваються після дати зміни облікової політики. [44]²⁸⁰

Відповідно до принципу безперервності оцінка активів та зобов'язань підприємства має здійснюватися виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. Таким чином у разі, якщо події після дати Балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або неможливість її продовження, фінансову звітність слід складати без застосування принципу безперервної діяльності.

Принцип відповідності доходів і витрат полягає у тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому йдеться не про витрати звітного періоду, а про витрати, здійснені для отримання цих доходів. Отже, якщо доходи підприємство ще не отримує, відображення у звітному періоді понесених витрат буде порушенням вищезгаданого принципу відповідності. Тобто витрати необхідно відображати

²⁷⁹ [140] Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства Фінансів України № 137 від 28.05.1999 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 25. – Ст. 1218.

²⁸⁰ [44] Калюга Є. Порядок виправлення помилок у бухгалтерському обліку та внесення змін до фінансової звітності (відповідно до ПБО 6) / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 40.

у тому звітному періоді, коли виникнуть доходи, для отримання яких їх і було здійснено. [7]²⁸¹

Принцип превалювання сутності над формою передбачає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. [125]²⁸² Це означає, що при оподаткуванні різних господарських операцій, оформлених відповідними договорами, а також при їх відображенні у 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 в визначенні бази оподаткування по податку на прибуток підприємств.

У податковому законодавстві більшість визначень окремих видів господарських операцій посилаються на відповідні цивільно-правові угоди. Наприклад, поняття «продаж товарів» ґрунтується на переліку цивільно-правових угод, що пов'язані з передачею права власності. Операції з надання послуг (результатів робіт) в податковому законодавстві часто визначаються як операції цивільно-правового характеру. Враховуючи ці аспекти С. Теньков приходить до висновку, що цивільно-правовий аспект таких господарських операцій тісно пов'язаний (кореспондується) з їх податковим аспектом: «зміни у юридичному статусі цих операцій, наприклад визнання певної угоди недійсною, можуть вплинути на їх оподаткування. Юридичною підставою для здійснення господарських операцій можуть бути як певні цивільно-правові

²⁸¹ [7] Бойко Ю. «Чисто активное» (Найоптимальніший варіант вирішення проблеми, пов'язаної з необхідністю дотримання розміру чистих активів господарськими товариствами (ТОВ, ВАТ, ЗАТ)) / Ю. Бойко, С. Дудка // ЛігаБізнесІнформ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/DG070096.html.

²⁸² [125] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

договори (договірні зобов'язання), так і інші юридичні підстави (позадоговірні зобов'язання, юридичні факти).» [170]²⁸³

Характеризуючи реалізацію принципу превалювання сутності над формою необхідно особливу увагу приділяти судовій практиці, що складається в Україні. Так, Вищий адміністративний суд своєю ухвалою про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень № К/800/60857/14804/6678/14 від 16.02.2016 р. визначив деякі особливості реалізації даного принципу. [129]²⁸⁴ Платнику податків, який виступав позивачем по цій справі, контролюючими органами в судовому порядку (в попередніх інстанціях) було визнано низку господарських операцій фіктивними через невірно оформлені акти виконаних робіт та донараховано податкові зобов'язання. При цьому суди попередніх інстанцій, при постановленні оскаржуваних судових рішень виходили з того, що перевага надається змісту документа порівняно з його зовнішньою формою, [125]²⁸⁵ в зв'язку з чим було відхилено доводи відповідача про те, що акти здачі-приймання робіт не є первинними документами, оскільки у них відсутній такий реквізит як посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення.

Вищий адміністративний суд зазначив, що сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні, не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце. Судом було встановлено реальність господарських операцій з

²⁸³ [170] Теньков С. Деякі питання розгляду судових справ за участю податкових органів / С. Теньков // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 11.

²⁸⁴ [129] Про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень : Ухвала Вищого адміністративного суду України № К/800/60857/14 від 16.02.2016 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/>.

²⁸⁵ [125] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

контрагентами, що підтверджено первинними бухгалтерськими документами та встановлено, що такі операції призвели до змін майнового стану платника податків - позивача, в результаті чого є обґрунтованим відображення їх в податковому обліку платника. [129]²⁸⁶ Отже, принцип превалювання сутності над формою має значно ширше значення та зміст, ніж це передбачено ст. 4 Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Особливості застосування принципу превалювання сутності над формою розкрито при вирішенні Вищим адміністративним судом податкового спору між ТОВ "НВП "Неоком" та Головним управлінням Міндоходів у Дніпропетровській області у 2015 році. Суд виходив з того, що у ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинним документом вважається документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. З цього було зроблено висновок, що будь-які документи, в тому числі договори, податкові накладні, рахунки тощо, мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. У свою чергу, для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції. Господарською операцією є дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Отже, визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна спричинити реальні зміни майнового стану платника податків. Судом також зазначено, що вимога щодо реальних змін майнового стану платника податків як обов'язкова ознака господарської операції кореспондується з нормами Податкового кодексу України. [155]²⁸⁷

²⁸⁶ [129] Про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень : Ухвала Вищого адміністративного суду України № К/800/60857/14 від 16.02.2016 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/>.

²⁸⁷ [155] Про скасування податкового повідомлення-рішення : Ухвала Вищого адміністративного суду України № К/800/19833/15 від 18.08.2015 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/>.

Майже протилежна ситуація, що стосується застосування принципу превалювання сутності над формою, склалась при розгляді Вищим адміністративним судом податкового спору між ТОВ «Група "Енерго» та контролюючими органами. По цій справі платником були належним чином оформлені всі первинні бухгалтерські документи. При цьому суд виходив з того, що сама по собі наявність у платника податків облікових документів не є безумовним свідченням фактичного виконання поставки товарів, якщо встановлені обставини, що об'єктивно ставлять під сумнів факт поставки, зокрема: відсутність у постачальника основних засобів (виробничих потужностей, складських приміщень), трудових ресурсів, необхідних для реального виконання поставки; оформлення документів з використанням прізвища особи, яка непричетна до здійснення господарських операцій від імені постачальника - суб'єкта підприємницької діяльності. Зокрема, судом було зазначено, що між платником та іншими суб'єктами господарювання фактично мав місце тільки документообіг, адже листи про переадресування вантажу між цими суб'єктами виходили однією датою. У зв'язку з цим, не дивлячись на формальну відповідність документів нормативно встановленим вимогам, суд визнав неможливість їх визнання у якості підстави для внесення до податкового обліку вказаних в них грошових показників. [127]²⁸⁸

Виходячи з нормативного закріплення принципу превалювання сутності над формою та практики його застосування можна зробити висновок, що сама по собі форма і зміст господарської операції не можуть бути визначальними факторами при вирішенні питання щодо реальності господарської операції. Безумовно, цей принцип застосовується на практиці, але для його адекватного застосування окрім форми та змісту господарської операції потрібно встановити її вплив на матеріальний стан платника. Тільки встановлення

²⁸⁸ [127] Про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень : Постанова Вищого адміністративного суду України № К/9991/4294/12 від 15.04.2015 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/>.

співвідношення цих трьох складових (форма і зміст господарської операції, факт зміни матеріального стану) обумовлює можливість визнання господарської операції недійсною.

2.4. Фінансова звітність та її роль при обчисленні податку на прибуток підприємств.

Процес обчислення будь-якого податку передбачає визначення окрім об'єкту оподаткування податкової бази, яка є обов'язковим елементом правового механізму податку. Обов'язковість цього елемента впливає зі змісту ст. 7 Податкового кодексу України. Окрім цього, саме до бази оподаткування має застосовуватися ставка податку, що прямо передбачено у ст. 25 Податкового кодексу України.

Родове визначення бази оподаткування міститься у першому розділі Бюджетного кодексу України. Під нею розуміються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.[117]²⁸⁹ Аналогічної думки дотримується Ю. О. Крохіна, на переконання якої податкова база є вартісною або фізичною характеристикою об'єкта оподаткування, обчислюється платниками податків самостійно за даними бухгалтерського обліку або іншими документально підтвердженими даними про об'єкти, що підлягають оподаткуванню або пов'язані з оподаткуванням.[61, с. 53]²⁹⁰

В Україні при визначенні бази податку на прибуток підприємств законодавець підійшов дуже просто та визначив її як грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 Податкового кодексу

²⁸⁹ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²⁹⁰ [61] Крохіна Ю. А. Финансовое право России : Учебное пособие / Ю. А. Крохина, В. Н. Ульянова. – Саратов : СЮИ МВД РФ, 1999. – 269 с. – С. 53

України (ст. 135). [117]²⁹¹ Варто підкреслити, що аналогічний підхід до визначення оподаткованої бази по податку на прибуток підприємств застосовувався і до злиття бухгалтерського та податкового обліку по цьому платежу, яке відбулося з 2015 року.

При аналізі об'єкта оподаткування та податкової бази необхідно пам'ятати про те, що ці поняття, хоча і є близькими за своїм змістом, не є тотожними. Справа в тому, що один і той самий об'єкт оподаткування може утворювати декілька податкових баз для різних податків, і це не є подвійним оподаткуванням. Дане правило прямо закріплено у ст. 25 Податкового кодексу України.

Характеризуючи базу й об'єкт оподаткування О. В. Шульженко вказує, що для визначення та чіткого законодавчого регулювання процедур реалізації податкового обов'язку об'єкта оподаткування недостатньо. Він пише: «за допомогою цього елемента неможливо однозначно скоригувати відповідно до законодавства кількісні характеристики, на підставі яких можна визначити суму, що підлягає перерахуванню до бюджету. Об'єкт і база оподаткування пов'язані досить тісно, і податкова база за своїм змістом є об'єктом оподаткування, скоригованим під застосування податкової ставки, обчислення суми податку.»[201]²⁹² З подібним твердженням можна погодитись лише частково.

По-перше податкова база обчислюється виходячи з об'єкта оподаткування, але вона не є його частиною. Податкова база є лише вираженням об'єкту у 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. Автори підручника Податкове право за редакцією професора М. П. Кучерявенко

²⁹¹ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

²⁹² [201] Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Харків, 2012. – 199 с. – С. 38-39.

влучно вказують, що для встановлення оподаткованої бази необхідно знати саме масштаб податку, тобто визначену законом фізичну характеристику або параметр виміру об'єкта оподаткування. Крім того, вони зазначають: «одиноцею податку потрібно вважати умовну одиницю прийнятого масштабу, що використовується для кількісного визначення оподаткованої бази.»^[115]²⁹³ Отже, у процесі визначення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету відповідного рівня, застосовуються: об'єкт оподаткування, його масштаб, база оподаткування та одиниця її виміру, ставка податку. Саме одночасне вирахування та застосування всіх цих елементів (у разі відсутності податкових пільг) дозволить визначити суму, яку має перерахувати платник до Державного або місцевого бюджету.

На переконання М. П. Кучерявенка «платники податків визначають податкову базу за підсумками кожного окремого податкового періоду на підставі даних податкового обліку об'єктів оподаткування або об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням.»^[64]²⁹⁴ Безумовно, такий підхід застосовується при визначенні обсягу податкового обов'язку платників податків, але зараз він вже не є універсальним. Обумовлено це реформою оподаткування прибутку підприємств та формування нової моделі податку на прибуток підприємств, яка почала застосовуватися з 1 січня 2015 року. Йдеться про перехід від податкового до бухгалтерського обліку при визначенні податкового зобов'язання платника податку на прибуток підприємств. Якщо раніше по цьому платежу одночасно застосовувався і бухгалтерський, і податковий облік, то останній зараз вже не застосовується.

Аргументованим вбачається характеристика бази оподаткування Н. Н. Злобіним та О. В. Шульженком, які вказують, що «податкова база не тільки, фактично, доповнює об'єкт оподаткування, а й через кількісні, вартісні

²⁹³ [115] Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с. – С. 203.

²⁹⁴ [64] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – 600 с.

характеристики відображає специфіку кожного платежу. У цьому контексті хотілося б звернути увагу на особливість податкової бази, оскільки вона безпосередньо стосується всіх складових податкового обов'язку. По-перше, мова йде про облік об'єкта оподаткування, коли через кількісні та вартісні характеристики цього елемента (фактично, бази) реалізується складова податкового обов'язку. По-друге, саме за допомогою бази оподаткування визначається сума податку і гарантується виконання обов'язку зі сплати. По-третє, при оцінці податкової бази проводиться аналіз відповідності заявлених показників і сум, перерахованих до бюджету, що реалізує звітне призначення бази оподаткування. Саме тому важливо розрізняти облік податкової бази, її складових елементів, і визначення, обчислення податкової бази, які розрізняються цілями, особливостями реалізації та методами.» [37, с. 122; 201, с. 39].²⁹⁵

Отже, виходячи з наведених підходів вчених до визначення бази оподаткування та чинної зараз в Україні моделі податку на прибуток підприємств, відповідно до мети даної дисертаційної роботи надзвичайно важливо визначитись із підходами до регулювання фінансової звітності, її структури, термінологічного апарату та процедур її складання.

Термін «фінансова звітність» регулюється в Україні одразу декількома нормативними актами. При цьому всі вони закріплюють тотожне визначення фінансової звітності як «бухгалтерської звітності, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.» [152, 101, 125]²⁹⁶. Варто підкреслити, що

²⁹⁵ [37, 201] Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : Монография / Н. Н. Злобин. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – С. 122.; Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Харків, 2012. – 199 с. – С. 39.

²⁹⁶ [152, 101, 125] Про проведення пілотного проекту зі збирання й обробки звітності в електронній формі : Наказ Державного комітету статистики від 25.02.2009 р. № 69 // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2009. – № 36.; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 //

терміном «фінансова звітність» окрім Податкового кодексу оперують також Бюджетний кодекс України, Господарський кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення тощо. [117, 9, 24, 53]²⁹⁷ Крім того, фінансова звітність використовується не лише для визначення об'єкту податку на прибуток підприємств, а й в інших випадках, коли користувачам фінансової звітності (фізичним або юридичним особам, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень) потрібна інформація фінансового характеру про суб'єкт господарювання.

В Україні склад фінансової звітності та процедури складання її елементів диференційовано залежно від суб'єкту, 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 можливе застосування скороченого за показниками набору елементів фінансової звітності. Перелічені вище суб'єкти складають лише баланс і звіт про фінансові результати.

Слід мати на увазі, що вид господарюючого суб'єкта впливає на строки та періодичність подання фінансової звітності. Наприклад, окремі платники податку на прибуток підприємств у випадках, передбачених у ст. 134

Офіційний вісник України. – 2011. – № 9. – Ст. 424; Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

²⁹⁷ [117, 9, 24, 53] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.; Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.; Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18-22. – Ст. 144.; Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – № 51. – Ст. 1122.

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.

Основною метою складання та ведення фінансової звітності є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. При цьому даний різновид звітності (як і інші різновиди – статистична, статистична, податкова тощо) у своїй основі має дані бухгалтерського обліку. Обумовлено це уніфікованим характером бухгалтерського обліку, який тривалий час в Україні ведеться відповідно до нормативно затверджених Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Водночас, вважаємо за необхідне відмітити окрім вказаних складових мети складання та ведення фінансової звітності ще одну – податкову. Особливо актуально вона простежується з 2015 року, коли відбувся перехід від подвійного обліку результатів діяльності платників податків – юридичних осіб (за даними бухгалтерського та податкового обліку) до обрахування об'єкту податку на прибуток підприємств за даними фінансової звітності (фактично – за даними бухгалтерського обліку). Отже, можна стверджувати про те, що складання фінансової звітності є складовою частиною складного юридичного факту, який обумовлює виникнення податкового обов'язку по податку на прибуток підприємств.

За загальним правилом (ст. 22, 36, 37 Податкового кодексу України) податковий обов'язок виникає при появі у платника об'єкта оподаткування. Утім, для виникнення податкового обов'язку має бути формалізованим сам суб'єкт, що має його виконувати – він має бути зареєстрованим у якості платника саме цього податку у встановленому чинним законодавством порядку. З іншого боку, об'єкт оподаткування має бути документально відображеним для того, щоб можна було обрахувати та, власне, обрахувати й сплатити відповідну суму податку. На наше переконання, лише сукупність всіх цих трьох

складових (реєстрація платника податку – юридичної особи, поява об'єкту оподаткування, відображення об'єкту у звітних документах) є підставою для виникнення податкового обов'язку. Брак будь-якої складової унеможливилює виконання податкового обов'язку та може свідчити про порушення чинного податкового законодавства України.

Фінансова звітність в Україні може складатися відповідно до національних або міжнародних стандартів. При цьому складати її мають усі без винятку юридичні особи (незалежно від організаційно-правової форми й форми власності), а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності. За міжнародними стандартами фінансова звітність складається такими суб'єктами: 1) публічними акціонерними товариствами; 2) банками; 3) страховиками; 4) підприємствами, що здійснюють певні види діяльності (надання фінансових послуг, крім страхування й пенсійного забезпечення; недержавне пенсійне забезпечення). [142]²⁹⁸

При складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами потрібно дотримуватись декількох моментів. По-перше, при складанні за міжнародними стандартами додатково складати звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку не потрібно. [202]²⁹⁹ По-друге, міжнародні стандарти не мають суперечити Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. [125]³⁰⁰ По-третє, такі стандарти мають в обов'язковому порядку бути опубліковані на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, українською мовою. По-четверте, перелік наведених нами

²⁹⁸ [142] Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 9. – Ст. 344.

²⁹⁹ [202] Щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: Лист Міністерства фінансів України № 31-08410-07-29/5792 від 06.03.2012 р. // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2016. – № 12.

³⁰⁰ [125] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

суб'єктів, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, не є вичерпний. Наведені суб'єкти зобов'язані застосовувати саме міжнародні правила складання фінансової звітності, а всі інші суб'єкти можуть на власний вибір застосовувати або національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або користуватися міжнародними стандартами. Нарешті, по-п'яте, у разі обрання міжнародних стандартів для складання фінансової звітності суб'єкти господарювання мають повідомити про це центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики. Робиться це відповідно до порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Характеризуючи правила, за якими складається бухгалтерська звітність в Україні, потрібно визначитись із тим, що розуміти під терміном «Положення (стандарти) бухгалтерського обліку». З одного боку, це набір нормативних актів, які регулюють окремі аспекти обліку тих чи інших операцій, або облік по окремому податку. Кожен нормативний акт при цьому регулює доволі вузьке коло відносин (наприклад, облік основних засобів, запасів, орендних операцій, доходів, витрат, П(С)БО «Податок на прибуток» тощо). З іншого боку, неможливо при складанні фінансової звітності, яка є основою для визначення об'єкта та бази оподаткування по податку на прибуток підприємств, обмежуватися лише П(С)БО «Податок на прибуток», адже ціла низка категорій та правил обліку, що стосуються обчислення прибутку, містяться в інших П(С)БО. Повний перелік чинних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку міститься у таблиці 5.

Таблиця 5. Нормативно-правові акти, що регулюють Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ
НП(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності	Наказ Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1»

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ
НП(С)БО 2	Консолідована фінансова звітність	Наказ Мінфіну від 27.06.2013 р. № 628 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2»
П(С)БО 6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	Наказ Мінфіну від 28.05.99 р. № 137 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 7	Основні засоби	Наказ Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 8	Нематеріальні активи	Наказ Мінфіну від 18.10.99 р. № 242 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 9	Запаси	Наказ Мінфіну від 20.10.99 р. № 246 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 10	Дебіторська заборгованість	Наказ Мінфіну від 08.10.99 р. № 237 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 11	Зобов'язання	Наказ Мінфіну від 31.01.2000 р. № 20 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 12	Фінансові інвестиції	Наказ Мінфіну від 26.04.2000 р. № 91 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ
П(С)БО 13	Фінансові інструменти	Наказ Мінфіну від 30.11.2001 р. № 559 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 14	Оренда	Наказ Мінфіну від 28.07.2000 р. № 181 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 15	Дохід	Наказ Мінфіну від 29.11.99 р. № 290 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 16	Витрати	Наказ Мінфіну від 31.12.99 р. № 318 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 17	Податок на прибуток	Наказ Мінфіну від 28.12.2000 р. № 353 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 18	Будівельні контракти	Наказ Мінфіну від 28.04.2001 р. № 205 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 19	Об'єднання підприємств	Наказ Мінфіну від 07.07.99 р. № 163 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 21	Вплив змін валютних курсів	Наказ Мінфіну від 10.08.2000 р. № 193 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 22	Вплив інфляції	Наказ Мінфіну від 29.02.2002 р. № 147 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ
П(С)БО 23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	Наказ Мінфіну від 18.06.2001 р. № 303 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 24	«Прибуток на акцію»	Наказ Мінфіну від 16.07.2001 р. № 344 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	Наказ Мінфіну від 25.02.2000 р. № 39 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 26	Виплати працівникам	Наказ Мінфіну від 28.10.2003 р. № 601 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 27	Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	Наказ Мінфіну від 07.11.2003 р. № 617 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 28	Зменшення корисності активів	Наказ Мінфіну від 24.01.2005 р. № 817 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 29	Фінансова звітність за сегментами	Наказ Мінфіну від 19.05.2005 р. № 412 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 30	Біологічні активи	Наказ Мінфіну від 18.11.2005 р. № 790 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ
П(С)БО 31	Фінансові витрати	Наказ Мінфіну від 28.04.2006 р. № 415 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 32	Інвестиційна нерухомість	Наказ Мінфіну від 02.07.2007 р. № 779 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	Наказ Мінфіну від 26.08.2008 р. № 1090 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»
П(С)БО 34	Платіж на основі акцій	Наказ Мінфіну від 30.12.2008 р. № 1577 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку»

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено родове визначення терміну «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку», під яким розуміється «нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.» [125]³⁰¹ Але насправді ці положення закріплено низкою нормативних актів, які розроблено та затверджено Міністерством фінансів України.

³⁰¹ [125] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

Структуру фінансової звітності можна представити наступною схемою:

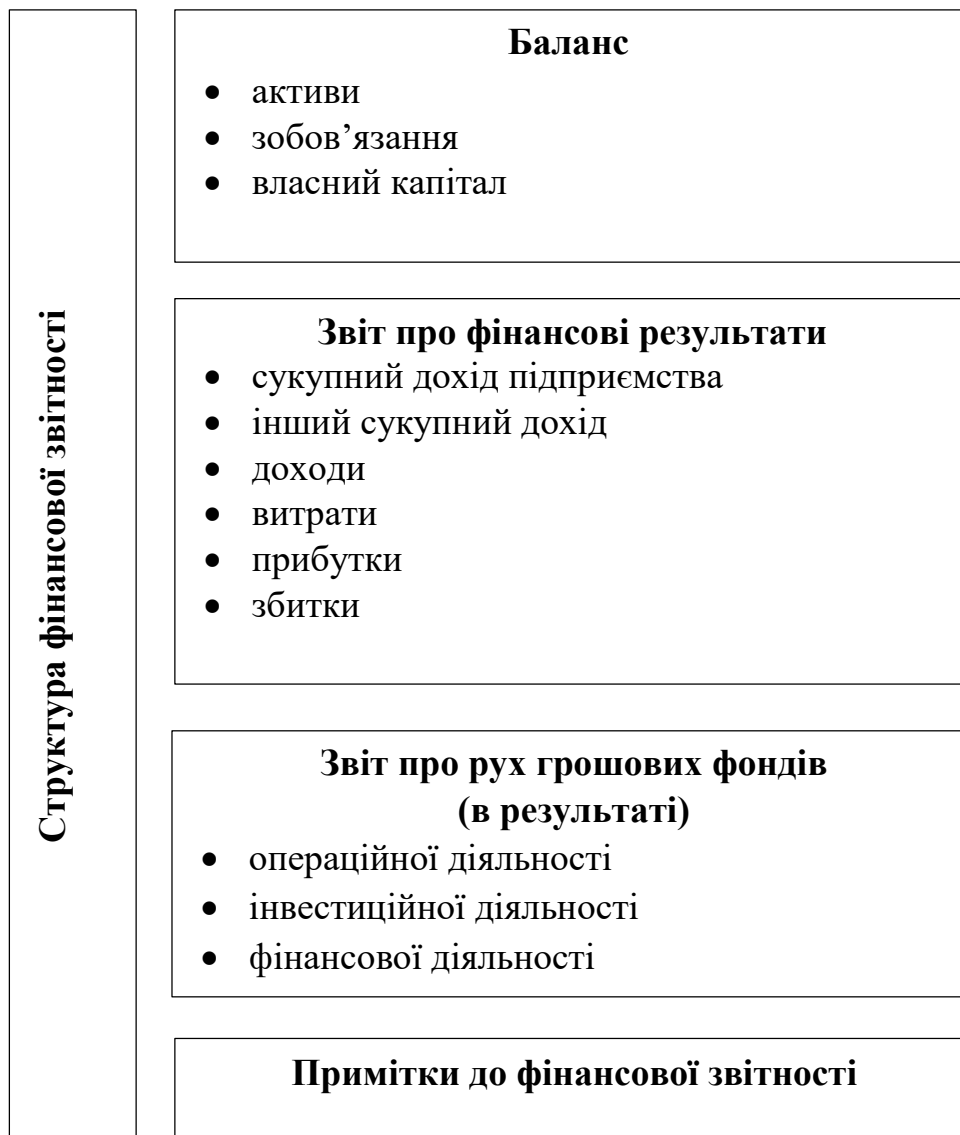


Рис. 5. Структура фінансової звітності.

При складанні фінансової звітності використовується термінологічний апарат, закріплений Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Варто звернути увагу на те, що окремі терміни зустрічаються в різних П(С)БО та мають тотожне або дуже близьке значення. Термінологічний апарат є доволі складним, тому логічним буде структурувати терміни національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за низкою критеріїв та виокремити наступні групи термінів: 1) загального характеру; 2) економічного характеру; 3) документарного характеру.

Найбільшими за кількістю термінів є групи економічних та документарних термінів. Перша з них характеризує економічні показники

діяльності, визначає їх зміст та суть. До економічних термінів, зокрема, відносяться: активи, витрати, власний капітал, грошові кошти (гроші), доходи, збиток, зобов'язання, інший сукупний дохід, необоротні активи, оборотні активи, прибуток. До кола термінів документарного характеру належать: баланс (звіт про фінансовий стан), бухгалтерська звітність, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів, звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), консолідована фінансова звітність міжнародні стандарти фінансової звітності, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку, примітки до фінансової звітності, стаття, фінансова звітність.

Не менш важливими є терміни, що визначають окремі аспекти діяльності суб'єктів господарювання або характеризують певні дії. До них відносяться: звичайна діяльність, інвестиційна діяльність, негрошові операції, операційна діяльність, основна діяльність, розкриття, рух грошових коштів, сукупний дохід, фінансова діяльність. Усі інші терміни мають загальний характер або стосуються характеристики окремих суб'єктів. До них можна віднести такі: еквіваленти грошових коштів (грошей), користувачі звітності, облікова політика, операційний цикл, принцип бухгалтерського обліку, суттєва інформація тощо.

Варто відмітити особливості у складанні фінансової звітності, що стосуються суб'єктів малого підприємництва. До складу Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва входять дві форми: а) форма № 1-м «Баланс»; 2) форма № 2-м «Звіт про фінансові результати». [139]³⁰² Ці самі форми використовуються і представництвами іноземних суб'єктів господарювання. Але чинним законодавством передбачено і окремий підвид звітності - Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, який складається з форми № 1-мс «Баланс» та форми № 2-мс «Звіт про фінансові результати». Із застосуванням спрощених форм фінансову звітність складають

³⁰² [139] Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 11. – Ст. 441.

або суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, або суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, що відповідають критеріям мікропідприємництва. [139]³⁰³

Окрім суб'єктів малого підприємництва, фінансову звітність в окремому режимі складають державні підприємства. Утім, в даному випадку застосовується не окреме одиничне положення (стандарт) бухгалтерського обліку, а комплекс стандартів. Ці стандарти отримали назву національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності у державному секторі. Їх перелік наведено у таблиці 2.

Таблиця 6. Нормативно-правові акти, що регулюють Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ	Дата набрання чинності
НП(С)БО 101	Подання фінансової звітності	Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 102	Консолідована фінансова звітність	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017

³⁰³ [139] Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 11. – Ст. 441.

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ	Дата набрання чинності
НП(С)БО 103	Фінансова звітність за сегментами	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 105	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2012 р. № 52 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 121	Основні засоби	Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 122	Нематеріальні активи	Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 123	Запаси	Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №	01.01.2015

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ	Дата набрання чинності
		1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	
НП(С)БО 124	Доходи	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 125	Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 126	Оренда	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 127	Зменшення корисності активів	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень	01.01.2015

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ	Дата набрання чинності
		(стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	
НП(С)БО 128	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 129	Інвестиційна нерухомість	Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 130	Вплив змін валютних курсів	Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 р. № 1022 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015**
НП(С)БО 131	Будівельні контракти	Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. № 1798 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017

Номер стандарту	Назва	Нормативний документ	Дата набрання чинності
НП(С)БО 132	Виплати працівникам	Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. № 1798 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 133	Фінансові інвестиції	Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2015
НП(С)БО 134	Фінансові інструменти	Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017
НП(С)БО 135	Витрати	Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568 «Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»	01.01.2017

Отже, бухгалтерський облік результатів діяльності платника податку-юридичної особи використовується для складання фінансової звітності, за

показниками якої обраховується сума податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств. При цьому варто підкреслити, що подібний механізм визначення суми податкового зобов'язання не є загальним для всієї сукупності податків і зборів, що складають податкову систему України. О. В. Ларіна зазначає, що «процедури сплати податків і зборів передують поданню податкової декларації при сплаті авансових внесків з податку на прибуток підприємств або акцизного податку при закупівлі марок акцизного податку. Процедури сплати податків і зборів після подання податкової декларації є найбільш поширеними і стосуються загального порядку сплати податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств тощо.» [72]³⁰⁴ Утім, зараз законодавець застосовує більш складну конструкцію при обчисленні даного податку. Обумовлено це диференційованим підходом при визначенні звітного періоду по цьому податку.

За загальним правилом, закріпленим ст. 137 Податкового кодексу України, по податку на прибуток підприємств застосовується квартальний звітний період (квартал, півріччя, три квартали, рік).[117]³⁰⁵ Саме по закінченні цих термінів у платника формалізується обов'язок сплатити визначену ним суму податкового зобов'язання. Утім, законодавець передбачає й можливість застосування інших податкових періодів. Передусім, це стосується сільськогосподарських товаровиробників, які можуть обрати річний податковий (звітний) період. При чому такий період прив'язується не до календарного початку року (1 січня), а до 1 липня. Отже, він триває з 1 липня минулого звітного року і закінчується 30 червня поточного звітного року. Змінюється також податковий період й для новостворених платників та тих, що ліквідуються.

³⁰⁴ [72] Ларіна О. В. Правове регулювання процедур виконання обов'язку із сплати податків та зборів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Ларіна. – Харків, 2014. – 200 с. – С. 108.

³⁰⁵ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

Н. В. Міляков, характеризуючи «податковий період» і «звітний період», наводить аргументи щодо необхідності їх розмежування. На його переконання звітний період – це термін підбиття підсумків (остаточних або проміжних), складання та пред'явлення до місцевого податкового органу звітності. При цьому вчений констатує можливість збігу податкового і звітного періодів в окремих випадках, але частіше надання податкової звітності по податку одного виду відбувається кілька разів протягом одного податкового періоду.[79]³⁰⁶ У цілому з таким підходом можна погодитись, але у нашому випадку потрібно враховувати й закріплений чинним законодавством механізм сплати податку й його часові межі.

Темпоральні межі реалізації обов'язку зі сплати податків, у тому числі і податку на прибуток підприємств, визначені ст. 57 Податкового кодексу України. Відповідно до її норм платник має самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, визначену ним у поданій податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку її подання.

Варто відмітити, що в результаті проведення податкової реформи наприкінці 2014 року суттєво змінився склад декларації по податку на прибуток підприємств. При цьому сама структура декларації не змінилась, а її форма не прийняла кардинально нового виду. На відміну від раніше чинної форми декларації зараз усі платники податку на прибуток підприємств подають декларацію за єдиною формою, але в реквізиті 9 "Особливі відмітки" указують свою особливість (наприклад, що вони є банком, страховиком, проводять лотереї, букмекерську діяльність, організовують азартні ігри, є постійним представництвом нерезидента тощо).

³⁰⁶ [79] Міляков, Н.В. Налоги и налогообложение [Текст]: Курс лекций. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002.– С. 49.

Структурно декларація з податку на прибуток підприємств складається з основної форми та додатків до неї. [143]³⁰⁷ При цьому передбачена триланкова структура, що обумовлює подання «додатків до додатків» (див. таблицю 7).

Таблиця 7. Структура додатків до декларації з податку на прибуток підприємств

Додаток до основної форми декларації	Додаток до додатків
РІ «Різниці»	ЦП «Операції з цінними паперами»
	ТЦ «Коригування податкових зобов'язань з метою трансферного ціноутворення»
	АМ «Інформація щодо нарахованої амортизації»
ПЗ «Розрахунок прибутку, звільненого від оподаткування»	-
ЗП «Зменшення нарахованої суми податку»	-
ПН «Розрахунок податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам»	-
АВ «Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток на торбу виплачених дивідендів (прирівняних до них платежів)»	-

³⁰⁷ [143] Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств : Наказ міністерства фінансів України № 897 від 20.10.2015 р. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 93. – Ст. 3176.

ВП «Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку»	-
--	---

Додаток РІ «Різниці» складається відповідно до норм ст.ст. 138-141 Податкового кодексу України. Його розбито на два стовпчики – для різниць, на які збільшується фінансовий результат, і різниць, на які зменшується фінансовий результат. При цьому заповнюються чотири групи різниць: 1) різниці, які виникають при нарахуванні амортизації; 2) різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень); 3) різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій; 4) інші різниці.

Фактично, перші три групи різниць визначаються відповідно до ст.138, 139 та 140 Податкового кодексу України. Що стосується останнього різновиду різниць, то вони виникають в окремих випадках, передбачених ст. 141. І. Волянюк з цього приводу вказує, що «По-перше, у даному розділі вказуються різниці, які стосуються операцій страховиків по формуванню страхових резервів і їх коректування, по нарахуванню податку на дохід; по-друге, у розділі 4 відображаються різниці від операцій із цінними паперами. Відповідно, якщо протягом звітного періоду були операції по відчуженню цінних паперів, то подається додаток ЦП; по-третє, якщо протягом звітного періоду здійснювалася пропорційна або зворотне коректування доходів з метою трансферного ціноутворення, то формуються різниці. Дані різниці відображаються в розділі 4 додатка РІ, додатково відображаються у додатку ТЦ; по-четверте, у розділі 4 відображається така різниця, як збільшення фінансового результату страхувальником на суму страхових платежів по недержавному пенсійному страхуванню або страхуванні життя, які раніше були включені у видатки, якщо договір страхування розриває; по-п'яте, в розділі 4 слід відбити все різниці, пов'язані з перехідним періодом між попередніми й новими правилами визначення об'єкта оподаткування.»

[15]³⁰⁸ Отже, значна кількість різниць четвертої групи пов'язана з необхідністю формування та подання інших додатків, що є складовими податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Додаток АМ «Інформація щодо нарахованої амортизації» містить інформацію про суму нарахованої за звітний період амортизації основних коштів і нематеріальних активів. Dodatok ЦП для операцій із цінними паперами подається тільки до рядку 4.1.3 додатка РІ, у якому відображається позитивний фінансовий результат від операцій по відчуженню цінних паперів. Dodatok ТЦ для контрольованих операцій подається згідно з вимогами п.п. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України усіма платниками, у яких у звітному році були контрольовані операції. У разі перевищення контрольованими операціями з одним з контрагентів обсягу у 5 млн грн. виникає обов'язок до 1 травня року, що впливає за звітним, подати додатково самостійний електронний звіт про контрольовані операції. [144]³⁰⁹

Податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. При цьому законодавець передбачив можливість внесення змін до неї у разі виявлення помилок самим платником податків. Передбачається можливість виправити помилку одним із двох способів, визначених у ст. 50 Податкового кодексу України. [117]³¹⁰ Зробити це можна або в уточнюючій декларації, або в складі поточної декларації, заповнивши додаток ВП. Форма декларації не дає можливості в складі поточної декларації виправити помилки за кілька звітних періодів, оскільки додаток ВП може бути поданий тільки до одної декларації за звітний період.

³⁰⁸ [15] Воляннюк І. Огляд проекту податкової декларації по податкові на прибуток підприємств / І. Воляннюк // Аудиторська фірма "Номіна Аудит". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG150150.html.

³⁰⁹ [144] Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства фінансів України № 8 від 18.01.2016 р. // Офіційний вісник України. – 2016. – № 16. – Ст. 665.

³¹⁰ [117] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Вивчення й осмислення проблем, що увійшли до другого розділу дисертаційного дослідження, дозволило зробити наступні висновки.

1. Встановлено, що диференціювати терміни «платник податку» та «суб'єкт податку» доцільно тільки по непрямим податках. Обумовлено це неспівпадінням формального та реального платників, коли реалізується механізм перекладання по податках цих видів.

2. Констатована необхідність розмежування родового та 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.

3. Пропонується розглядати платника податку дещо ширше, ніж це закріплено у ст. 15 Податкового кодексу України, що обумовлено виконанням ним різних ролей в 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.

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

5. Доведено, що терміни «організація», «підприємство», «юридична особа» мають певні відмінності та особливості, що конкретизують правовий статус колективного суб'єкта у галузевих відносинах. При цьому в податкових

відносинах всі ці терміни застосовуються як синоніми, тому при характеристиці статусу платника податку на прибуток підприємств в роботі зроблено акцент на нормативних приписах чинного Податкового кодексу України.

6. Запропоновано виокремити такі критерії віднесення юридичної особи до категорії звичайних осіб – податкових резидентів: 1) юридична особа утворена відповідно до законодавства України; 2) діяльність юридичної особи провадиться відповідно до законодавства України; 3) місцезнаходження юридичної особи не має значення (на території України чи поза її межами). Фактично для встановлення статусу податкового резидента для цієї категорії юридичних осіб застосовуються лише два фактори – реєстрація за українським законодавством та діяльність відповідно до цього законодавства. Групу юридичних осіб – резидентів зі спеціальним статусом складають: 1) дипломатичні представництва; 2) консульські установи; 3) інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет.

7. Встановлено принципову різницю між визначенням терміну «постійне представництво» в чинному податковому законодавстві України та у міжнародних договорах. Український законодавець при визначенні цього терміну закріплює два переліки – які особи є постійним представництвом, та які ним не вважаються. Інша логіка визначення даного терміну закладена у нормативних актах, що діють на межі національного та міжнародного права, коли термін «постійне представництво» закріплюється в угодах про уникнення подвійного оподаткування. У цьому 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.

8. 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 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: 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 (виключення – 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 у разі припинення юридичної особи.

9. 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 цього Кодексу. 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.

10. 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 та щорічне її подання. Також щорічно подають фінансову звітність юридичні особи, які включені до реєстру неприбуткових установ та організацій.

11. Аргументована доцільність класифікації термінів, що використовуються при складанні бухгалтерської звітності, та запропоновано виокреми такі їх групи: 1) загального характеру; 2) економічного характеру; 3) документарного характеру.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і вирішено наукове завдання, що полягає у розробці комплексної теоретико-прикладної концепції 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

zareєстрована 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 ЛІТЕРАТУРИ

1. Абрамчик Л.Я. Налоговое право Беларуси // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / [отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин]. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 328 с.
2. Алексеев С.С. Общая теория права[Текст]: Учебник в 2-х томах /С. С. Алексеев. - Т 2 – М.: Юрид. лит., 1982. – С. 165-166.
3. Бабін І. І. Поняття суб'єкта податку / І. І. Бабін. // Фін. право. – 2005. – № 4. – С. 113.
4. Бакун О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки. Дис. ... канд. юрид. наук. Чернівці, 2000. – 170 с.
5. Берендтс Э. Н. Русское финансовое право / Э. Н. Берендтс. – СПб.: Типо-Литография С.-Петербургской Одиночной тюрьмы, 1914. – С. 250-252.
6. Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Бех. – Харків, 2001. – 207 с. – С. 22.
7. Бойко Ю. «Чисто активное» (Найоптимальніший варіант вирішення проблеми, пов'язаної з необхідністю дотримання розміру чистих активів господарськими товариствами (ТОВ, ВАТ, ЗАТ)) / Ю. Бойко, С. Дудка // ЛігаБізнесІнформ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG070096.html.
8. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право [Текст]: учебное пособие / А. В. Брызгалин. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – С. 207.
9. Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.;
10. Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права / А. М. Васильев. – М. : Юрид. лит., 1976. – С. 136.

11. Веберс Я. Р. Правосуб'єктність громадян в радянському громадянському і сімейному праві / Я. Р. Веберс. – Рига: Вид-во «Зинатне», 1976. – 231 с.
12. Венедиктов А.В. Государственная социалистическая собственность, изд-во АН СССР, 1948. – 840 с.
13. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2000. – С. 18 – 19.
14. Вишневська М. Удосконалення структурних елементів системи оподаткування [Текст] / Вишневська М. - Вісник податкової служби: 1999. - № 12. – 37 с.
15. Воляннюк І. Огляд проекту податкової декларації по податкові на прибуток підприємств / І. Воляннюк // Аудиторська фірма "Номіна Аудит". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG150150.html.
16. Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник. / Л.К. Воронова. - К.: Прецедент; Моя книга, 2008. – С. 210.
17. Воротіна Н.В. Теоретичні питання податкового законодавства України: Автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07/НАНУ Інститут держави і права ім. В.М. Корецького.-К., 1996.-13С;
18. Всё началось с десятины: этот многоликий налоговый мир. – М.: Издательская группа „Прогресс / Универс”, 1992. – С. 367.
19. Гаврилюк, Р.О. Правова природа податку [Текст] // Науковий вісник Чернівецького університету: Зб. наук. праць. Вип.100. Правознавство. – Чернівці, 2000. – С.69.;
20. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: Навчальний посібник - К.: Знання, КОО, 1998.-С.61
21. Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Гетьман. – Харків, 2015. – 191 с. – С. – 56.
22. Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги. Теория и практика: Учебное пособие. С.-Пб.: Специальная литература, 1996. – С. 123-124.;

23. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2007. – 193 с. – С. 30.
24. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18-22. – Ст. 144.;
25. Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляев С.Г. Финансовое право России: Учебник. – М.: ТЕИС, 1995. – 232 с.;
26. Губа Є. Безоплатні ОЗ в обігу між підприємствами. Облік витрат та доходів / Є. Губа // Справочник економіста. – 2017. – № 8.
27. Гуреев В.И. Российское налоговое право: учебник / В.И. Гуреев – М.: Экономика, 1997. – 383 с.
28. Гусєва, В. О. Правове регулювання податку на додану вартість [Текст]: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. О. Гусєва. – Х., 2010. –С. 57.
29. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка Т. 4 / В. И. Даль. – М, 1980. – 704 с.
30. Дамірчиєв, М. І. Порівняльно-правовий аналіз системи оподаткування України та Республіки Азербайджан [Текст] : дис.. канд. юрид. наук: 12.00.07 /М. І. Дамірчиєв. – Х., 2010. – С. 43.
31. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин. – М.: РИОР, 2008. – 382 с. – С. 69.
32. Демин, А.В. Налоговое право России [Текст]: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. –С. 151.
33. Дернберг, Р.Л. Международное налогообложение [Текст] / Дернберг Р.Л. пер. с англ. - М.: 1997. – 375 с.
34. Ефремова Т. Ф. Новый словарь русского языка: Толково-словообразовательный / Т. Ф. Ефремова. – М.: Русский язык, 2000. – 1233 с.
35. Жернаков М. В. Проблеми правового регулювання постійного представництва в оподаткуванні / М. В. Жернаков // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2007. – № 13. – С. 146-147.

36. Збарацкая Л. А. Юридические лица в гражданском праве: Учеб. пособие / Л. А. Збарацкая. – Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2004. – С. 18.
37. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : Монография / Н. Н. Злобин. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – С. 122.
38. Иванова Н.В. Правовая характеристика системно-структурного анализа налоговой системы / В.Н. Иванова. – Ульяновск: Иухтаров В.Н., 2006. – С.51- 52.
39. Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса: Типография Соколовского, 1904. – 383 с.
40. Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств – участников Содружества Независимых Государств. – 2001. – № 26. – С. 112–222.
41. Исаев А. Финансы и налоги: очерки теории и политики/ А. Исаев. – М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. – С. 488.
42. Исаев, А. А. Очерк теории и политики налогов [Текст] / А. А. Исаев. – М. : ЮрИнфор-пресс, 2004. – С.192
43. Казак А. и др. Финансы и кредит: Учебник. – Екатеринбург: МП “ПИПП”, 1994. – 452 с.
44. Калюга Є. Порядок виправлення помилок у бухгалтерському обліку та внесення змін до фінансової звітності (відповідно до ПБО 6) / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 40.
45. Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Капустник. – Харків, 2015. – 203 с. – С. 27-30.
46. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. – М. : Юристъ, 2000. – С. 93-100.
47. Карасева М.В. С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения. // Хозяйство и право. — №4. — 1998. С.42

48. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / Кашин В. А. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.

49. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М.: Издательство Академии наук СССР, 1958. – 181 с.

50. Кобильник Д.А. Правове регулювання податкових пільг: Дис...канд. юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 2002. – 198с.

51. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» // [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.salyk.kz>

52. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – № 51. – Ст. 1122.

53. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – № 51. – Ст. 1122.

54. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 груд. 1984 р. № 8073-Х // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.

55. Козырин, А.Н. Косвенные налоги в механизме таможенно-тарифного регулирования [Текст] / Козырин А.Н. – Финансы: 1994.- №9. – 43 с.

56. Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве : дисс. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Коннов Олег Юрьевич. – М., 2001. – 204 с.

57. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

58. Костикова Е. Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. Г. Костикова. – Саратов, 2001. - С. 11 – 12;
59. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна[Текст] : Автореф. дис. канд. юрид. наук / Харків, 2002. –22 с.
60. Крохина Ю. А. Город, как субъект финансового права : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / Саратов, 1997. – С. 20.
61. Крохина Ю. А. Финансовое право России : Учебное пособие / Ю. А. Крохина, В. Н. Ульянова. – Саратов : СЮИ МВД РФ, 1999. – 269 с. – С. 53
62. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: Учеб. конс. центр «ЮрИнфоР», 2001. – 360 с.;
63. Кучерявенко М.П. Податкове право : навч. посіб. / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
64. Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс : підручник / М.П. Кучерявенко – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
65. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас-Право, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
66. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: Общая часть: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Право. – Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.
67. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 326 с.;
68. Кучерявенко М.П. Основи податкового права: Навчальний посібник.- Харків: Легас, 2001.-С.97
69. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні: Автореф. дис. д-ра юрид.наук: 12.00.07./НЮАУ імені Ярослава Мудрого.-Х., 1997.-С.18

70. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник-Харьков: Консум, 1998.-С.123
71. Кучерявенко, Н. П. Основы налогового права [Текст]: учебное пособие/Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2003. – С. 125.
72. Ларіна О. В. Правове регулювання процедур виконання обов'язку із сплати податків та зборів : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Ларіна. – Харків, 2014. – 200 с. – С. 98.
73. Лебедев В.А. Финансовое право: Лекции, С.-Пб., 1883-1885.-С.20
74. Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Липко. – Харків, 2013. – 207 с. – С. 109.
75. Львов Д. Курс финансового права /Д. Львов. - Казань: Тип. Императ. ун-та, 1888. - С.406.
76. Мараховська Т.М. Податкове стимулювання підприємницької діяльності: Дис. канд. економ. наук: 08.04.01.-Х., 2001.-С.81-83
77. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник) / О. В. Мещерякова. – М. : Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.
78. Миляков, Н. В. Налоговое право [Текст]: учебник / Н. В. Миляков. - М.: ИНФРА-М, 2008.– С. 17-18.
79. Миляков, Н.В. Налоги и налогообложение [Текст]: Курс лекций. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002.– С. 49.
80. Мицкевич А. В. Субъекты советского права / А. В. Мицкевич. – М. : Гос. изд-во юрид. лит., 1962. – С. 35.
81. Мойсеєнко Т. Бухгалтерський облік - основа для ведення інших видів обліку / Т. Мойсеєнко // Бухгалтер & Закон. – 2009. – № 7.
82. Морозов С. М. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / С. М. Морозов. – Ірпінь, 2010. – 203 с. – С. 98-99.

83. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / [Под ред. А.В. Брызгалина]. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
84. Налоги: Учебное пособие /Под ред. Д.Г. Черника. - М.: Финансы и статистика, 1999.-С.38
85. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – С.83 – 85.
86. Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М.: Издательство НОРМА, 2003. – С. 39.
87. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М.: Норма, 2004. – 720 с.
88. Налоговое право Украины: Учебное пособие / Под ред. проф. Кучерявенко Н.П. – Х.: Легас, 2004. – 488 с.;
89. Налоговое право: учеб. / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2003. - С. 85 — 87.
90. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИДФБК – ПРЕСС, 2000. – 608 с.
91. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с.
92. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2004. – 591 с. – С. 100.
93. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник / Под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника. - 2-е изд., переб. и доп. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 134 с.
94. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики / [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml>.
95. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0200166#load_text_none_1_

96. Налоговый кодекс Республики Казахстан 10 декабря 2008 года // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

97. Налоговый кодекс Российской Федерации (п. 1 ст. 55) / М.: Изд-во Омега-Л, 2006.

98. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

99. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

100. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / за заг. редакцією М. Я Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.

101. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 9. – Ст. 424;

102. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків : монографія / А. А. Нечай. – Чернівці : Рута, 2004. – 264 с.

103. Никель В. Налоговые льготы и освобождения в юридической конструкции налога: основные теоретические вопросы / В. Никель // Современные проблемы теории налогового права: материалы международной научной конференции. Воронеж, 4-6 сентября 2007 г. / под ред М.В. Карасевой. – Воронеж : Из-во Воронежского государственного университета, 2007. – С. 107.

104. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки/ Ф. Нитти. М., 1904.- С.240.

105. Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса

Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций Приказ МНС России от 28.03.2003 г., № БГ-3-23/150 // Финансовая газета. - 14.04.2003. - № 15.

106. *Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Выпуск 1-й. Учение об обыкновенных доходах: Курс лекций, читанный в Московском университете / Озеров И.Х. — М. : Типо-литография Г.И. Простакова, 1905. – С. 208*

107. Озеров И.Х. Основы финансовой науки.- Москва, 1908.-С.246-247

108. Озеров И.Х. Основы финансовой науки.- Москва: Типография И.Д. Сытина, 1914.- С.379

109. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 1995. – 496 с. – С. 59-60.

110. Пархоменко-Цироциянц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. Дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2005. – 192 с. – С. 74-75.

111. Пацурківський, П.С. Податковий закон як правова форма фінансової діяльності держави [Текст]// Науковий вісник Чернівецького університету: Зб. наук. праць. Вип.4-5. Правознавство. – Чернівці: ЧДУ, 1996. – С.72;

112. Пепеляев, С. Г. Законы о налогах: элементы структуры [Текст] / С. Г. Пепеляев. – М.: СВЕА, 1995. – С. 26.

113. Петрова Г.В. Налоговое право.: Учебник.- М.: ИНФРА, 1997. -С.5-6;

114. Податкова система України: Підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'яточенко та ін. / За ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.

115. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с. – С. 203.

116. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92.

117. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.

118. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – С. 28–30.

119. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие/ Е.В. Порохов. - Алматы, 2001. – С.39.

120. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: учебное пособие / Е. В. Порохов. – Алматы: Жеті жарғы, 2001. – 168 с.

121. Принят Постановлением № 16-5 от 9 декабря 2000 г. на 16 пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств – участников СНГ (див. : Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств – участников Содружества Независимых Государств. – 2001. – № 26. – С. 112–222.)

122. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: дис. д-ра. юрид. наук : 12.00.07. - Київ, 2004. С 284-285.

123. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н.Ю. Пришва. К.: «ЕксОб», 2003.– С.212.

124. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів [Текст]: автореф. дис. д-ра. юрид. наук / Київ, 2004. – С. 15.

125. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

126. Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства Фінансів України від 14 січ. 2011 р. № 11 // Баланс-Бюджет. – 2011. – № 6.

127. Про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень : Постанова Вищого адміністративного суду України № К/9991/4294/12 від 15.04.2015 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/>.

128. Про визнання протиправним та скасування податкових повідомлень-рішень : Ухвала Вищого адміністративного суду України № К/800/25002/16 від 18.05.2017 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу : www.reestr.gov.ua.

129. Про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень : Ухвала Вищого адміністративного суду України № К/800/60857/14 від 16.02.2016 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/>.

130. Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України від 23 груд. 2010 р. № 2857-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 7-8. – Ст. 52.

131. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України від 22.12.2011 року // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 34–35. – Ст. 414.;

132. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України № 5515-VI від 06 груд. 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 5-6. – Ст. 60.;

133. Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України № 719-VII від 16 січ. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 9. – Ст. 93.;

134. Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України № 80-VIII від 28 груд. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 5. – Ст. 37.;

135. Про Державний бюджет України на 2017 рік : Закон України № 1801-VIII від 21.12.2016 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2017. – № 3. – Ст. 31.

136. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон України № 755-IV від 15.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31-32. – Ст. 263.

137. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ : Наказ Державної податкової адміністрації України № 578 від 04.10.2004 р. // Податковий, банківський, митний КОНСУЛЬТАНТ. – 2004. – № 42.

138. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства Фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19. – Ст. 665.

139. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : Наказ Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 11. – Ст. 441.

140. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства Фінансів України № 137 від 28.05.1999 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 25. – Ст. 1218.

141. Про затвердження Порядку переходу платників податку на прибуток підприємств до подання спрощеної податкової декларації з такого податку та форми спрощеної податкової декларації з податку на прибуток підприємств, який оподатковується за ставкою 0 відсотків відповідно до пункту 44 підрозділу 4 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України : Постанова Кабінету Міністрів України № 592 від 09.08.2017 р. // Офіційний вісник України. – 2017. – № 67. – Ст. 2007.

142. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 9. – Ст. 344.

143. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ міністерства фінансів України № 897 від 20.10.2015 р. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 93. – Ст. 3176.

144. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ Міністерства фінансів України № 8 від 18.01.2016 р. // Офіційний вісник України. – 2016. – № 16. – Ст. 665.

145. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України № 331-XIV від 22.12.1998 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 12-13. – Ст. 80.

146. Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21 лютого 1992 р. № 2146-XII // Відом. Верхов. Ради України. – 1992. – № 23. – Ст. 333.

147. Про оподаткування прибутку підприємств (в редакції Закону України N 283/97-ВР від 22.05.97): Закон України № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

148. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

149. Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету Міністрів України № 14-92 від 26 груд. 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 78

150. Про податок на додану вартість: Закон України від 03 квіт. 1997 р. – № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

151. Про податок на прибуток підприємств і організацій: Декрет Кабінету міністрів України № 12-92 від 26 груд. 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 76.

152. Про проведення пілотного проекту зі збирання й обробки звітності в електронній формі: Наказ Державного комітету статистики від 25.02.2009 р. № 69 // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2009. – № 36.;

153. Про систему оподаткування [Текст]: Закон України від 25.06.1991, № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

154. Про систему оподаткування : Закон України від 18 лют. 1997 р. № 77/9-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

155. Про скасування податкового повідомлення-рішення : Ухвала Вищого адміністративного суду України № К/800/19833/15 від 18.08.2015 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/>.

156. Про уточнення показників розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток за 2013, 2014 роки : Індивідуальна податкова консультація № 262/ПК/04-36-12-32-20 від 18.05.2017 р. // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2017. – № 32.

157. Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України № 320-XIV від 17.12.1998 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 5-6. – Ст. 39.

158. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов.: Учебное пособие.-М.: ИНФРА, 1996.-С.140

159. Ровинский Е.А. Советское финансовое право. - М.: Госюриздат, 1957.- С.121;

160. Сабиров И.А. Некоторые проблемы финансового права // Міжнародна наукова конференція. Проблеми фінансового права. Чернівці, 1996.-С.157-158.

161. Савин А.Ю. Финансовое право. М.: Финстатинформ, 1997. – 223 с.

162. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України / І. Л. Самсін // Адвокат. – 2011. – № 8. – С. 27-30.

163. Свечнікова О.Г. Правові засади оподаткування фізичних осіб – підприємців: Дис...канд. юрид. наук: 12.00.07.. – К., 2001. – 218с.

164. Смирнов Д. А. К вопросу о понятийном аппарате налогового права (на примере налогообложения имущества) / Д. А. Смирнов // Налоги и финансовое право. – 2008. – № 2. – С. 221–227.

165. Смирнов Д. А. Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Дмитрий Анатольевич Смирнов. – Саратов, 1998. – С. 12.

166. Советское финансовое право : учебник / отв. ред. Л. К. Воронова, Н. И. Химичева. – М. : Юрид. лит., 1987. – С. 250.

167. Советское финансовое право. Отв. ред. В. В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкин. – М., 1982. – С.175.

168. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 505 с. – С. 88-89.

169. Тарасов И. Очеркъ науки финансового права. Введение: Общая часть / И. Тарасов. - Ярославль: Законовъдъніе, 1883-1885.- С.583.

170. Теньков С. Деякі питання розгляду судових справ за участю податкових органів / С. Теньков // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 11.

171. Теория переложения налогов [Текст]// [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.jourclub.ru/15/965/2/>

172. Тимофеев Е.В. Налогообложение прибыли и доходов юридических лиц // Основы налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 1995. – 496 с.

173. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев – СПб.: Тип. Греча, 1818. – 162 с.

174. Финансовое право [Текст]: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – М., БЕК, 1995. – С.225.

175. Финансовое право Российской Федерации / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристъ. – С. 432 – 434.

176. Финансовое право России : учебник / [Е.Ю. Грачева, Н.А. Куфакова, С.Г. Пепеляев]. – М.: ТЕИС, 1998. – 232 с.

177. Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.А. Ровинского. -М.: Юрид. лит., 1971. -С.225.

178. Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2000. – 495 с.
179. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева.- М.: БЕК, 1995.- С.230;
180. Финансовое право: Учебник /Под ред. проф. О.Н. Горбуновой.- М.: Юристъ, 1996.-С.182
181. Финансовое право: Учебник/ Отв.ред. Н.И. Химичева.-М.: Юристъ, 1999.- С.28
182. Фінансове право: Навчальний посібник /За ред. Л.К. Воронової, Д.А. Бекерської.- К.: Вентури, 1995.-С.123-125;
183. Фінансове право: Навчальний посібник /За ред. проф. Воронової Л.К.- К.: Вентурі, 1998.-С.192;
184. Фоминова Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Н. А. Фоминова. – М., 2009. – 25 с.
185. Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Г. В. Фоміна. – Харків, 2015. – 189 с. – С. 17-19.
186. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 186.
187. Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник.- М.: БЕК, 1997.-С.189
188. Холлис Г., Плоккер К. На пути к демократической децентрализации: Перестройка региональных и местных органов власти в новой Европе // Taxis Services DG IA. – Drussels: Europ. commis. – С. 44-45.
189. Хто є платниками податку на прибуток підприємств з числа нерезидентів? : Запитання-відповіді // База податкових знань. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zir.sfs.gov.ua>.
190. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник / А.И. Худяков. – Алматы: ТОО НОРМА-К. – 2003. – 512 с.

191. Цивільне право України: підруч. У 2 т. / В. І. Борисова (кер. авт. кол.), Л. М. Баранова, І. В. Жилінкова та ін.; за заг. ред. В. І. Борисової, І. В. Спасибо-Фатєєвої, В. Л. Яроцького. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – Т. 1. – С. 113–114.

192. Цивільний кодекс України від 16 січ. 2003 р. № 435-IV // Голос України. – 2003. – 12 берез. – №45.

193. Цивільний кодекс України від 16.01.2003, № 435-IV // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.

194. Цимбал П.В. Проблеми вдосконалення податкового законодавства та засоби протидії в боротьбі з транснаціональною злочинністю // Вісник університету внутрішніх справ. – Харків, 2002. – Вип. 12. – Частина II. – С. 106.

195. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2008. 210 с.

196. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы/С.Д. Цыпкин.- М., 1973.- С. 49.

197. Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / Д. С. Черних. – Харків, 2011. – 205 с. – С. 26.

198. Чи потрібно відокремленим підрозділам неприбуткової організації подавати заяву про внесення їх до Реєстру неприбуткових установ та організацій? : Запитання-відповіді // База податкових знань : 102.04 Оподаткування неприбуткових підприємств, установ та організацій (заповнення звітності). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zir.sfs.gov.ua>.

199. Шахов С. В. Правове регулювання податкової звітності: монографія / С. В. Шахов. – Х. : Право, 2012. – 176 с.

200. Шершеневич Г.Ф. Общая теория права : Учеб. пособие. в 2 томах. Т.2. Вып. 2, 3, 4 / Г.Ф. Шершеневич. – М. : Изд-во «Юрид. колледж МГУ», 1995. – С. 176.

201. Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Шульженко. – Харків, 2012. – 199 с. – С. 39.

202. Щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : Лист Міністерства фінансів України № 31-08410-07-29/5792 від 06.03.2012 р. // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2016. – № 12.

203. Щодо коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, що виникають при нарахуванні амортизації матеріальних активів, які мають строк корисного використання більше 1 року та вартість яких є меншою ніж 6000 грн, і відображення такого коригування в податковій декларації з податку на прибуток підприємств : Лист Державної фіскальної служби України № 6607/6/99-99-15-02-02-15 від 31.03.2017 р. // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації. – 2017. – № 17.

204. Щодо оподаткування податком на прибуток операцій зі списання простроченої кредиторської заборгованості : Лист Державної фіскальної служби України № 6322/6/99-99-15-02-02-15 від 28.03.2017 р. // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації. – 2017. – № 26.

205. Щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу. Офіційний портал Державної фіскальної служби України. Розділ: Податковий компроміс. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-zmini-2015/podatkoviy-kompromis>.

206. Щодо подання фінансової звітності разом з податковою декларацією з податку на прибуток підприємств : Лист Міністерства фінансів України № 11130-02-2/4779 від 21.02.2017 р. // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації. – 2017. – № 18.

207. Юридична енциклопедія: в 6-ти т. – Т. 4. Н-П. Редкол.: Шемшученко Ю.С. (голова редколегії) та ін. – К.: Видавництво „Українська енциклопедія імені М.П. Бажана”, 2002.– С. 602.

208. Юридичний словник-довідник / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К., 1996. – 696 с.

209. Якушкина Е. Е. О моменте исполнения обязанности по уплате налога / Е. Е. Якушина // Налоги. – 2006. – № 5. – С. 17.

210. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах/ И.И. Янжул. - М.: Статут, 2002.- С.509

211. Яроцкий В.Г. Финансовое право/ В.Г. Яроцкий. –Спб, 1898. – С. 170.

ДОДАТКИ

Додаток А

Список публікацій здобувача:

Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:

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

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

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

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

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

Наукові праці, в яких відображена апробація матеріалів дослідження:

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

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

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