

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

СТОЯН ЮЛІЯ СЕРГІЇВНА

УДК 347.73 (477): 336.226.12

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК
ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ**

12.00.07 «Адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право»

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2017

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник:

доктор юридичних наук, доцент
Перепелиця Марія Олександрівна,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого, професор
кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор
Савченко Лєся Анатоліївна,
Київський міжнародний університет,
віце-президент з наукових
та юридичних питань, заслужений діяч
науки і техніки України;

кандидат юридичних наук, доцент
Костенко Юлія Олександрівна,
Донецький національний університет,
імені Василя Стуса, доцент кафедри
теорії та історії держави і права та
адміністративного права.

Захист відбудеться « 8 » грудня 2017 р. о 13 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого (61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 84-А).

Автореферат розіслано « 3 » листопада 2017 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради

В. Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Обґрунтування вибору теми дослідження. Ефективне функціонування податкової системи є однією з основних та визначальних складових діяльності держави. Від діючих у податковій системі податків залежать забезпеченість держави фінансовими ресурсами та виконання завдань і функцій. Податки є одним з інструментів вилучення частини доходів юридичних та фізичних осіб на користь держави та територіальних громад. Особливе значення мають прибуткові податки, які справляються залежно від отриманих доходів платника, завдяки чому вважаються більш досконалішими. Саме таким є податок на прибуток підприємств, який відіграє важливу роль у наповненні бюджетів та є значущим фактором у регулюванні соціально-економічних процесів у країні.

В Україні, як і в багатьох країнах світу, податок на прибуток підприємств (корпоративний податок), або податок з прибутку корпорацій, виконує фіскальну та регулюючу роль. Щодо фіскального спрямування, то він є одним із досконалих податкових важелів в акумулюванні фінансових ресурсів до бюджетів. Цей платіж займає друге місце за наповненням Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Регулююча роль податку на прибуток підприємств виявляється у взаємодії інтересів та досягненні балансу між державою та платниками податку на прибуток підприємств.

У ході реформаційних перетворень, які відбуваються в країні, багато змін впроваджено стосовно податку на прибуток підприємств. Причиною таких змін є податкова реформа, яка проводиться в Україні у зв'язку з її рухом до Європейського Союзу. Як відомо, процес інтеграції починається з гармонізації законодавства, і норми податкового законодавства не є винятком. Зближення норм податкового законодавства до законодавства Європейського співтовариства є метою забезпечення належної організації для виконання завдань у сфері європейської інтеграції та виконання умов Угоди про асоціацію між Україною та Європейським співтовариством. Відповідно до цих положень і відбулися зміни стосовно податку на прибуток підприємств, які стали новим етапом у розвитку податкового законодавства щодо цього платежу. Результатом таких змін є звуження кола платників податку на прибуток підприємств, закріплення в Податковому кодексі України ознак неприбуткових установ, максимальне наближення до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Значно розширився перелік ставок за окремими об'єктами оподаткування та скоротилися податкові пільги.

Зазначені аспекти були предметом дослідження багатьох учених. Вони розглядали як окремі проблеми, щодо регулювання цього податку, так і досліджували їх у комплексі. Але вказані вище нововведення підтверджують необхідність знову звернути увагу на цю, безумовно, актуальну та важливу тему. Тому основна увага у дисертаційному дослідженні приділена елементам податку на прибуток підприємств та розгляду проблемних аспектів щодо цього платежу. Законодавство, що регулює порядок справляння податку на прибуток підприємств у наш час представлено Податковим кодексом України та рядом підзаконних нормативних актів.

Теоретичне підґрунтя дисертації становили фундаментальні праці таких науковців, як П. П. Гензель, А. О. Ісаєв, Дж. М. Кейнс, Д. М. Львов, Ф. С. Нітті, І. Х. Озеров, Д. Рікардо, А. Смітт, М. І. Тургенев, С. Д. Ципкін, І. І. Янжул та ін. Значний вплив на формування наукової позиції автора та розроблення дисертаційної роботи зробили праці таких вчених: І. І. Бабіна, Д. А. Бекерської, В. П. Вишневського, Л. К. Воронової, Н. В. Воротиної, В. І. Гурєва, М. О. Данілюка, С. Т. Кадькаленка, Д. А. Кобильніка, І. Є. Криницького, В. Л. Кротюка, М. П. Кучерявенка, В. П. Нагребельного, Ю. В. Оніщика, П. С. Пацурківського, С. Г. Пепеляєва, В. Г. Перкулаба, Н. Ю. Пришви, Ю. А. Ровинського, Н. І. Хімичевої, А. В. Чуркіна, Ф. О. Ярошенка.

Суттєво вплинули на дослідження праці таких учених, як С. С. Алексєєв, О. С. Іоффе, Н. М. Крестовська, І. Тарасов, Ю. О. Тихомиров, Р. Й. Халфіна, та ін.

Вивчення й аналіз праць зазначених науковців у сукупності й становили науково-теоретичне підґрунтя дисертаційного дослідження, дозволили розглянути, оцінити та проаналізувати проблемні аспекти щодо правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні. Висновки, які зроблені в дисертаційному дослідженні, базуються не тільки на вивченні фундаментальних праць вчених, а й на аналізі законодавчих норм, Конституції України, судової практики та історичних даних, що в комплексі надало можливість зробити відповідні пропозиції щодо положень та змін до податкового законодавства України стосовно розглядуваної проблеми.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого в межах цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Тема дисертації «Правове регулювання податку на прибуток підприємств в Україні»

затверджена рішенням ученої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого 21 грудня 2012 р. (протокол № 4).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є поглиблення знань стосовно удосконалення правового регулювання податку на прибуток підприємств, його місця та значення у податковій системі України; розроблення й обґрунтування пропозицій, спрямованих на усунення існуючих недоліків.

Відповідно до вказаної мети дисертаційного дослідження в роботі поставлені такі завдання:

- розкрити значення прямих податків. З'ясувати місце та роль податку на прибуток підприємств як прямого податку в податковій системі України;
- визначити історичне значення податку на прибуток підприємств як одного з видів прибуткових податків. Розкрити вплив такого платежу на податкову систему України;
- з'ясувати та узагальнити досвід зарубіжних країн із приводу встановлення ставок та пільг податку на прибуток підприємств, обґрунтувати можливості усунення недоліків українського законодавства;
- визначити та обґрунтувати необхідність уведення в податкове законодавство поняття «платник податку на прибуток підприємств»;
- з'ясувати особливості податкового обов'язку платників податку на прибуток підприємств. Розкрити зміст проблем щодо окремих категорій платників цього податку та обґрунтувати пропозиції з удосконалення законодавства;
- надати правову оцінку змінам щодо поняття об'єкта податку на прибуток підприємств;
- розкрити зв'язок принципів оподаткування із визначенням та встановленням об'єкта податку на прибуток підприємств;
- узагальнити законодавство інших країн щодо розмірів ставок з податку на прибуток підприємств; з'ясувати необхідність зменшення розмірів ставок та проаналізувати вплив цих змін на податкові надходження від податку на прибуток підприємств в Україні, ґрунтуючись на досвіді європейських країн та аналізі податкового законодавства України;
- обґрунтувати положення стосовно зв'язку ставок та пільг з податку на прибуток підприємств, спираючись на норми українського та європейського законодавства;
- розробити пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства України стосовно податку на прибуток підприємств на

підставі узагальнення досліджень вчених, аналізу нормативно-правової бази та практичного матеріалу.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з обчисленням та сплатою податку на прибуток підприємств.

Предметом дослідження є правове регулювання податку на прибуток підприємств в Україні.

Методи дослідження. При роботі над дисертацією використовувалася сукупність методів наукового пізнання соціально - економічних процесів і явищ. Для досягнення наукової мети і вирішення поставлених завдань у дисертаційному дослідженні використано діалектичний метод пізнання як основний спосіб пізнання правової дійсності та дослідження єдності явищ, що відбуваються в суспільстві. Використання цього методу дозволило розглянути різноманітність концептуальних поглядів стосовно податку на прибуток підприємств та розкрити їх сутність.

При написанні дисертаційного дослідження автор також використовувала такі методи: порівняльно-правовий, системно - структурний, історичний, спеціально-юридичний та ін. Застосування порівняльно-правового методу надало можливість проаналізувати українське законодавство та законодавство іноземних країн, розглянути регулювання податкових відносин щодо податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) в різних країнах світу.

За допомогою історичного методу в роботі зроблено аналіз розвитку законодавчих норм та податкових відносин у різні історичні періоди, що дозволило дійти висновків про важливість існування деяких із них; розглянуто еволюцію поглядів науковців щодо визначення окремих понять, що стосуються податку на прибуток підприємств (прибуткові податки, прямі податки, об'єкт оподаткування тощо).

Метод системно-структурного аналізу надав можливість завдяки застосуванню таких якостей системи, як співвідношення цілого і частини, інтегративності структури і функцій, дослідити сутність податку на прибуток підприємств.

Спеціально-юридичний метод застосовувався при аналізі сучасного стану законодавчих актів, формулюванні пропозицій щодо усунення наявних правових колізійних моментів. Метод тлумачення використовувався для трактування норм як національного податкового законодавства, так і міжнародного, що також сприяло виявленню прогалин та інших недоліків у чинному податковому законодавстві України, розробленню пропозицій щодо їх усунення та удосконалення законодавства.

Положення та висновки дисертації ґрунтуються на здобутках загальної теорії держави і права, окремих галузевих юридичних наук, які мають суттєве значення для розкриття теми цієї роботи. Нормативний фундамент дослідження становлять: положення Конституції України, Податкового кодексу України, законів та постанов Верховної Ради України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, інструкцій, наказів, листів та роз'яснень Державної фіскальної служби України.

Наукова новизна одержаних результатів. Ця робота є одним із перших у вітчизняній фінансово-правовій науці комплексним науковим дослідженням правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні з урахуванням останніх змін та нововведень.

Наукова новизна знайшла своє відображення у таких положеннях:

вперше:

- розкрито поняття «платник податку на прибуток» через співвідношення загального суб'єкту податкових правовідносин (юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, які отримують прибуток) та спеціального суб'єкту податкових правовідносин (фізичних осіб, оподаткування яких здійснюється в умовах спеціальних податкових режимів);

- визначено обумовленість строків сплати податку на прибуток підприємств (і відповідно до цього різновидів податкових зобов'язань) видами діяльності платника та етапністю сплати податкового зобов'язання при оподаткуванні діяльності щодо отримання дивідендів, відповідно до чого охарактеризовано: суб'єктів, які сплачують виключно авансові внески; суб'єктів, які не сплачують авансові внески при виплаті дивідендів; суб'єктів, які не сплачують дивіденди та авансові внески; суб'єктів, які сплачують авансові внески поряд із дивідендами;

- розкрито дві умови віднесення фізичних осіб до платників податку на прибуток шляхом додержання, по-перше, перехід до спеціального режиму оподаткування; по-друге, зарахування такого платника до третьої категорії платників єдиного податку із додержанням кількісних та якісних критеріїв цього;

удосконалено:

- концептуальний підхід стосовно особливостей ознак податку на прибуток, як прямого податку, обов'язок щодо сплати якого виникає внаслідок складного юридичного факту (набуття статусу платника та отримання прибутку) та характеризується: поєднанням реального і формального платника в одній особі; наявністю в якості об'єкта

оподаткування прибутку платника; врахуванням податку на прибуток як елемента ціни виробництва;

- положення безпосереднього зв'язку та прямої залежності між матеріальним та процедурним регулюванням щодо оподаткування прибутку підприємств при визначенні ставок податку на прибуток підприємств, бази оподаткування, пільг платникам податків та обсягом надходжень від сплати цього податку;

- обґрунтування залежності надання податкових звільнень платникам податку на прибуток на підставі критеріїв: резидентства; часу існування пільг; виду діяльності, що обумовлює отримання прибутку та форми власності підприємства;

набули подальшого розвитку:

- характеристика загальних принципів оподаткування (економічність оподаткування; єдиний підхід до встановлення; законність і т. д.) у контексті застосування їх щодо оподаткування прибутку підприємств;

- аргументація щодо доцільності з метою вирівнювання розміру надходжень від податку на прибуток двох зустрічних процесів: з одного боку, ліквідацію пільг щодо цього податку та, з другого, - зменшення ставок оподаткування;

- визначення подвійності при оподаткуванні цим обов'язковим платежем платників та об'єктів в умовах, коли податковий обов'язок юридичних осіб орієнтується на прибуток підприємств, тоді як податковий обов'язок фізичних осіб – на дохід;

- обґрунтування доцільності виділення в якості самостійних платників податку на прибуток відокремлених підрозділів юридичних осіб.

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження має як практичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані: в науково-дослідній сфері – для подальшого з'ясування питань правового регулювання податку на прибуток підприємств, розроблення теоретико-методологічних та практичних положень правового регулювання податкових відносин у зв'язку зі сплатою цього платежу; у сфері правотворчості – при розробленні та удосконаленні податкового законодавства України, зокрема, Податкового кодексу України; у навчальному процесі – при підготовці відповідних розділів навчальних, робочих програм, методичних рекомендацій, навчально-методичних посібників із дисципліни «Податкове право», а також під час викладання зазначеної дисципліни; у правозастосовній сфері – для вдосконалення діяльності державних органів, що здійснюють податковий контроль за обчисленням

та сплатою податку на прибуток підприємств, та вирішення існуючих колізій при застосуванні податкових норм для подолання конфлікту інтересів.

Апробація результатів дослідження. Основні положення й висновки, на яких базується дослідження, а також рекомендації щодо вдосконалення чинного законодавства України з питань правового регулювання податку на прибуток підприємств обговорювалися на засіданнях кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Також апробація окремих положень дисертаційного дослідження відбувалася на виступах на науково-практичних конференціях, а саме: Науково-практичній конференції «Юридична осінь» (14 листопада 2013 р); Всеукраїнській конференції «Проблеми розвитку юридичної науки в дослідженнях молодих учених» (18 квітня 2013 р., м. Харків); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи» (3-4 квітня 2015 р., м. Дніпро); Міжнародній науково-практичній конференції «Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності» (17-18 квітня 2015 р., м. Львів).

Публікації. Основні результати дослідження викладені автором в 11 публікаціях, з яких: 7 - статей, опублікованих у фахових наукових періодичних виданнях України та виданнях, які входять до міжнародних наукометричних баз даних; тези 4 – х доповідей, опублікованих за результатами всеукраїнських науково-практичних конференцій і «круглих столів».

Структура та обсяг дисертації. Структура й обсяг роботи визначаються її метою, завданнями та предметом дослідження і складається із вступу, трьох розділів, що містять 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (198 найменувань) та додатків. Загальний обсяг дисертації – 196 сторінок, з яких основного тексту – 169 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовується актуальність обраної теми дисертації, викладається її зв'язок з науковими програмами, визначаються мета й завдання дослідження, об'єкт, предмет і методи дослідження, теоретична й емпірична основи, розкриваються отримані внаслідок наукових пошуків основні результати дослідження, їх наукова новизна, теоретичне і практичне значення, наводяться відомості про апробацію одержаних результатів і публікації за темою дисертації.

Розділ 1. «Місце податку на прибуток підприємств у податковій системі України» складається з двох підрозділів.

У підрозділі 1.1. «Податок на прибуток підприємств як різновид прямих податків» зазначається, що податок на прибуток підприємств є одним з основних видів прямих податків та невід'ємною складовою податкової системи України. Він відіграє значну роль у формуванні дохідної частини бюджетів держави. Наводяться думки вчених із приводу важливості існування податку на прибуток підприємств, як одного з бюджетоутворюючих податків в Україні.

Досліджуючи історичний аспект формування податкової системи України та становлення податку на прибуток підприємств у ній, логічним вбачається розглядати становлення податку на прибуток підприємств починаючи з часів незалежності і закінчуючи 2017 роком, виокремлюючи в його розвитку п'ять етапів.

Особлива увага приділяється розгляду та характеристиці податку на прибуток підприємств як прямого податку через призму аналізу ознак, притаманних виключно прямим податкам. Увага акцентується на різниці між прямими та непрямими податками.

Аналізуючи закони України «Про державний бюджет», дані Зведених бюджетів України, річні, квартальні, місячні звіти Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України було досліджено питання щодо конкретних обсягів надходжень до Державного бюджету України від податку на прибуток підприємств.

За результатами проведеного дослідження зроблено висновок, що існування податку на прибуток підприємств є необхідним та виправданим фактом, адже він є одним із важливих важелів у наповненні дохідної частини бюджетів країни.

У підрозділі 1.2. «Генезис прибуткового оподаткування та його стан на сучасному етапі» стверджується, що аналіз законодавства та наукової літератури свідчить про сталий історичний розвиток податку на прибуток підприємств як одного з видів прибуткових податків. Першоосновою формування прибуткового оподаткування і податку на прибуток підприємств була необхідність збільшення дохідної частини бюджетів. Його історичний розвиток починається від початку Середніх віків. Але саме в такому вигляді, як зараз, розвиток податку на прибуток підприємств починався з другої половини XIX ст. у Німеччині, Великобританії та Сполучених Штатах Америки.

Розвитку податку на прибуток підприємств в Україні передують його зародки на теренах радянської держави. Одним із перших кроків побудови радянського прибуткового оподаткування став Декрет Ради Народних Комісарів від 24 листопада 1917 р. «Про стягнення прямих

податків», який установлював податок на приріст прибутків із торговельних та промислових підприємств. Більш наближеними до сучасного виду податку на прибуток підприємств були стягнення у 1970–1980 - ті рр., які характеризувалися встановленими для підприємств індивідуальними нормативами відрахувань із прибутку, де чітко простежувалась класифікація платників такого податку.

Самостійний розвиток податку на прибуток підприємств почався в незалежній Україні з 1991 р., тому в роботі виділено п'ять історичних періодів становлення податку на прибуток підприємств. Упродовж цих історичних періодів становлення та розвитку податку на прибуток підприємств він змінювався під впливами різних факторів та подій. Зміни відбувалися у змісті самих законів, стосовно об'єктів оподаткування, платників податку та ставок.

Розділ 2. «Характеристика основних елементів правового механізму податку на прибуток підприємств» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 2.1. *«Поняття та види платників податку на прибуток підприємств»* наводиться характеристика основних законодавчих змін, які відбулися в Податковому кодексі України останнім часом та аналізується їх вплив у застосуванні на практиці.

Для ефективного правового аналізу податку на прибуток підприємств робиться акцент на останніх змінах щодо платників цього податку. Особливо ці зміни стосувалися таких категорій платників, як: управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту; підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту; установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту та спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ та підприємств, із включенням сум таких доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади; суб'єкти індустрії програмної продукції; суб'єкти господарювання, які створюються на основі угоди про розподіл продукції; відокремлені підрозділи юридичної особи; Національний банк України.

Виділено позитивні та негативні наслідки прийнятих змін до Податкового кодексу України стосовно платників податку на прибуток підприємств. Негативні наслідки щодо: 1) відокремлених підрозділів юридичної особи — вони виключені з Податкового кодексу України як

окремі платники податку на прибуток підприємств; 2) Національного банку України — оподаткування такого суб'єкта повинно бути чітко врегульоване, тому що складно визначити точну ставку, за якою оподатковується прибуток Національного банку України; 3) нерезидентів, — вони, як платники податку на прибуток підприємств стикаються з проблемами, що стосуються подвійного оподаткування.

Позитивними змінами є такі: 1) до кола платників податку на прибуток підприємств включені нові платники, а це нові надходження до державного бюджету; 2) у статті 133 Податкового кодексу України «Платники податку» законодавець перелічив риси неприбуткових установ, що спрощує можливість отримання установами та організаціями статусу неприбутковості.

З огляду на глибокий аналіз теоретичного матеріалу, законодавчих норм та практики застосування податкового законодавства запропоновано до Податкового кодексу України ввести дві статті. Ці статті повинні регламентувати питання сплати податку на прибуток підприємств бюджетними установами (управління залізниці, підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства), які є платниками цього податку.

У підрозділі 2.2. «Об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств» зазначається, що в теорії податкового права виділяється два підходи до визначення «об'єкт оподаткування» — розширений і більш вузький. Саме такі підходи використовуються в дисертаційному дослідженні для подальшого аналізу об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств та формулювання визначення поняття «об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств».

Дослідження правового регулювання об'єкта оподаткування податку на прибуток неможливе без розгляду категорії «прибуток». З цього приводу аналізуються думки вчених щодо змісту поняття «прибуток». У роботі робиться висновок, що прибуток є одним із важливих показників оцінки виробничої та фінансової діяльності підприємства. За рахунок відрахувань від прибутку в бюджеті держави та місцевих бюджетах формується значна частина фінансових ресурсів, від збільшення яких залежить економічний розвиток країни, а від його розміру залежить і об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств.

Виокремлено принципи об'єкта оподаткування в контексті їх застосування до об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств, це: економічність оподаткування; єдиний підхід до встановлення податків та зборів; принцип законності встановлення

податків; правило, що податок не повинен стягуватися з капіталу та не повинен стягуватися з негосподарських благ; принцип розумності та зрозумілості податкового законодавства. Зазначені принципи запропоновано ввести до податкового законодавства як обов'язкові до застосування при встановлення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств.

З аналізу європейського законодавства, стосовно об'єкта оподаткування податку на прибуток корпорацій, бачимо законодавчу орієнтованість на платників цього податку. Така орієнтованість виявляється у можливій співпраці платників та податкових органів, регулюванні проблемних аспектів, пов'язаних із подвійним оподаткуванням, можливості розподілу прибутку та розстрочення податкових зобов'язань без грошових та адміністративних санкцій. Простежується позиція удосконалення напрямів українського податкового законодавства, запозичення досвіду європейських держав щодо об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств.

У підрозділі 2.3. «Ставка податку на прибуток підприємств» з'ясовано основні засади щодо ставок податку на прибуток підприємств в Україні, проаналізовано європейське законодавство стосовно впровадження позитивного досвіду встановлення ставок цього податку, проведено порівняльний аналіз українських та європейських законодавчих норм.

У роботі досліджено критерії поділу ставок податку та виокремлено критерії класифікації ставок податку на прибуток, спираючись на Податковий кодекс України. Залежно від податкового тиску (тягаря) на платника можна виділити такі ставки податку на прибуток: 1) базова (основна) – 18 відсотків; 2) гранична – 20 відсотків; залежно від формування стимулів для платника можна виділити такі ставки: 1) стимулююча (може бути 0 або 5 відсотків); 2) обмежуюча (ставка 20 відсотків); залежно від отриманого прибутку ставки розподіляються на такі, що залежать від: 1) прибутку від страхування; 2) прибутку від букмекерської діяльності; 3) прибутку, який отримують державні підприємства; 4) прибутку від господарської діяльності та ін.; залежно від критерію резидентства ставки можливо поділити таким чином: 1) для резидентів; 2) для нерезидентів; залежно від строку (терміну), на який встановлюються ставки, вони розподіляються на: 1) постійні; 2) тимчасові; 3) разові; залежно від форми власності підприємств ставки можна поділити на наступні: 1) для бюджетних установ; 2) для приватних підприємств; 3) для підприємств, які займаються окремими видами господарської діяльності; залежно від

величини підприємства, ставки можна поділити на такі: 1) для великих підприємств; 2) для середніх; 3) для малих.

Проаналізовано ставки податку на прибуток підприємств, які існували в Україні в період із 1991 по 2017 рр., та зроблено їх порівняльний аналіз. У результаті такого дослідження було з'ясовано, наскільки ставки впливають на податкові надходження до бюджетів.

Розділ 3. «Характеристика додаткових елементів правового механізму податку на прибуток підприємств» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 3.1. *«Обчислення бази оподаткування податку на прибуток підприємств»* з'ясовано, що база оподаткування податку на прибуток підприємств є важливим елементом правового механізму податку, необхідність існування якого виявляється в тому, що за допомогою бази оподаткування відбувається обчислення, а відповідно і сплата податку.

Наведено порівняльну характеристику поняття «база оподаткування податку на прибуток» у редакції Податкового кодексу України, який діяв до грудня 2014 р., і після прийняття змін. З'ясовано, що визначення, яке було закріплено після змін, внесених, до Податкового кодексу України 28 грудня 2014 р., є більш досконалим. Адже, виходячи із аналізу цих змін, базою податку на прибуток підприємств є грошове вираження об'єкта оподаткування.

На підставі аналізу вітчизняного законодавства, законодавства європейських країн та країн пострадянського простору зроблено такі висновки. Поняття «база оподаткування» в українському законодавстві та пострадянських державах схоже: (республіка Білорусь (ст. 41), Республіка Таджикистан (ст. 17), Республіка Казахстан (ст. 28), Російська Федерація (ст. 53). Натомість значно відрізняються поняття «база оподаткування податку на прибуток» у вітчизняному законодавстві та законодавстві європейських держав. У багатьох країнах конкретизується база оподаткування для окремих категорій платників податку на прибуток.

У підрозділі 3.2. *«Строки сплати податку на прибуток підприємств. Податковий період»* зазначено, що одним із головних обов'язків платників податку на прибуток є сплата податку у відповідний встановлений законодавством, строк.

Строк сплати податку є одним із додаткових елементів податку, але є не менш важливим, ніж інші. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку зі сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий

податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством.

Зазначено, що сплата авансових внесків щодо податку на прибуток підприємств протягом 2015 – 2017 рр. здійснювалась з урахуванням певних особливостей.

У результаті аналізу судової практики доведено, що проблема надміру сплачених коштів на практиці постає дуже гостро. Адже, хоча і існує процедура повернення таких коштів платникам, але на практиці вона практично не реалізується.

У роботі розглянуто податковий період податку на прибуток підприємств, який у законодавстві збігається зі звітним. Так, податковий (звітний) період для платників податку на прибуток починається з першого календарного дня податкового (звітного) року і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) року, тобто стосовно податку на прибуток підприємств має місце така ж ситуація – збігається податковий та звітний період.

Розглянуто необхідність існування податкового періоду для своєчасного виконання податкових зобов'язань платниками податку на прибуток підприємств. Акцентовано увагу на можливості застосування санкцій контролюючими органами за несвоєчасність виконання податкових обов'язків перед державою платниками податку на прибуток підприємств. Саме таким чином законодавством регулюється можливість здійснення контролюючої функції з боку відповідних органів щодо платників та своєчасне виконання останніми своїх податкових обов'язків щодо обліку, сплати та звітності.

У підрозділі 3.3. «Пільги з податку на прибуток підприємств» розглянуто пільгу як елемент правового механізму податку та проаналізовано вплив пільгового оподаткування платників податку на прибуток підприємств на надходження до бюджетів.

У роботі підкреслена важливість існування такого елементу правового механізму податку, як податкова пільга, як для будь-якого податку, так і для податку на прибуток підприємств. У підрозділі розглянуто, як одна група вчених вважає, що роль пільги як додаткового елементу правового механізму податку недооцінено, і що не можна взагалі уявити модель податку, в якому немає місця пільгам. Інша ж група науковців акцентує на справедливості віднесення податкових пільг до додаткових, навіть — факультативних елементів і звертає увагу на їх необов'язковість у правовому механізмі податку. За результатами такого дослідження підтримано та аргументовано точку зору тих науковців, які акцентують увагу на важливості ролі пільг для будь-якого податку, а також для податку на прибуток підприємств.

Визначено критерії класифікації пільг податку на прибуток підприємств: залежно від форми власності підприємств, установ, організацій: 1) для державних; 2) для приватних; 3) з іноземним капіталом; залежно від джерела фінансування: 1) з державного бюджету; 2) за рахунок власних надходжень; залежно від критерію резидентства: 1) пільги для юридичних осіб, які провадять господарську діяльність виключно на території України; 2) пільги для юридичних осіб, які провадять господарську діяльність виключно за межами України, але зареєстровані в країні; 3) пільги для юридичних осіб, які проводять господарську діяльність як на території України, так і за її межами; залежно від часу існування пільг, які надаються платнику: 1) постійні; 2) тимчасові; 3) разові; залежно від виду та суспільного значення діяльності, яку здійснює платник: 1) добувна; 2) переробна; 3) будівельна; 4) страхова; 5) постачальницька; 6) фінансова і ін.; залежно від об'єкта оподаткування: 1) прибуток; 2) дохід; залежно від шляху надання: 1) знижка, що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; 2) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; 3) встановлення зниженої ставки податку. У дослідженні зроблено аналіз впливу пільг, які надаються платникам податку на прибуток на розмір надходжень від цього податку.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, яке полягало в поглибленні знань стосовно удосконалення правового регулювання податку на прибуток підприємств, його місця та значення у податковій системі України; розроблення й обґрунтування пропозицій, спрямованих на усунення існуючих недоліків.

1. Виходячи із аналізу та характеристики ознак прямих податків, виокремлюються такі ознаки податку на прибуток підприємств: поєднання реального і формального платника в одній особі; наявність в якості об'єкта оподаткування прибутку платника; врахування податку на прибуток як елемента ціни виробництва.

2. Розвиток та становлення прибуткових податків відбувався разом із розвитком податкової системи України. Податок на прибуток підприємств як один із видів прибуткових податків займає важливе місце у податковій системі України. Виняткова його роль полягає в тому, що він є одним з основних фіскальних інструментів для постійного, безперервного, ефективного формування податкових надходжень до дохідної частини бюджетів, а також вагомим важелем у регулюванні розподілу грошових ресурсів між бюджетами.

3. Залежність пільг та ставок з податку на прибуток підприємств проявляється у законодавчому регулюванні податкового навантаження на платників податку на прибуток підприємств шляхом: 1) зниження розмірів ставок; 2) ліквідації податкових пільг. Це є методом вирівнювання балансу надходжень до Державного бюджету України та податкового тиску на платників цього податку.

4. Поняття «платник податку на прибуток» розкривається через співвідношення загального суб'єкту податкових правовідносин (юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, які отримують прибуток) та спеціального суб'єкту податкових правовідносин (фізичних осіб, оподаткування яких здійснюється в умовах спеціальних податкових режимів).

5. Особливістю податку на прибуток підприємств є те, що це податок з юридичних осіб та існування двох умов віднесення фізичних осіб до платників податку на прибуток шляхом додержання, по-перше, перехід до спеціального режиму оподаткування; по-друге, зарахування такого платника до третьої категорії платників єдиного податку із додержанням кількісних та якісних критеріїв цього.

6. Закріпленою у податковому законодавстві особливістю встановлення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств є подвійність при оподаткуванні платників та об'єктів в умовах, коли податковий обов'язок юридичних осіб орієнтується на прибуток підприємств, тоді як податковий обов'язок фізичних осіб – на дохід.

7. Розкрито зв'язок принципів оподаткування із визначенням та встановленням об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств. Запропоновано принципи встановлення об'єкта оподаткування (економічності оподаткування, єдиного підходу до встановлення податків і зборів, законності встановлення податків, нестягнення податку з капіталу, нестягнення податку з негосподарських благ) закріпити законодавчо.

8. Пільги з податку на прибуток підприємств можуть бути класифіковані в залежності від таких критеріїв, як: 1) резидентство (пільги для юридичних осіб, які провадять господарську діяльність виключно на території України; пільги для юридичних осіб, які провадять господарську діяльність виключно за межами України, але зареєстровані в країні; пільги для юридичних осіб, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами); 2) час існування (постійні; тимчасові; разові); 3) об'єкт оподаткування (прибуток; дохід); 4) вид надання (знижка, що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; зменшення

податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; встановлення зниженої ставки податку) тощо.

9. Ставки податку на прибуток розподіляються з огляду на такі критерії: 1) залежно від податкового тиску (тягаря) на платника; 2) залежно від формування стимулів для платника; 3) залежно від отримуваного прибутку; 4) залежно від критерію резидентства; 5) залежно від строку (терміну); 6) залежно від форми власності підприємств; 7) залежно від величини підприємства; 8) залежно від рівнів корпоративного податку.

10. Сплата авансових внесків з податку на прибуток підприємств, за результатами попереднього звітного року, стала причиною виникнення проблеми надміру сплачених коштів та як результат складної процедури їх повернення платникам. На практиці відбувається процедура тривалого оскарження дій контролюючих органів у судовому порядку, де судові рішення ухвалюють як на користь платника, так і на користь держави.

11. Успішне впровадження міжнародного досвіду стосовно збільшення надходжень від податку на прибуток підприємств залежить від таких умов: 1) необхідність урахування особливостей діяльності платників; 2) збалансоване податкове навантаження на платників; 3) ліквідація колізійних норм податкового законодавства; 4) створення механізмів для мінімізації ухилення від сплати податку та укриття реальних прибутків; 5) стимулювання окремих прибуткових для держави платників, шляхом надання податкових привілеїв.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Праці, в яких опубліковані основні результати дослідження:

1. Шорохова Ю. С. Правове регулювання об'єкта податку на прибуток підприємств. *Проблеми законності*. Харків, 2013. Вип. 123. С. 306-313.
2. Шорохова Ю. С. До питання щодо характеристики елементів податку на прибуток. *Право і суспільство*. Дніпро, 2014. Вип. 3. С. 253-260.
3. Шорохова Ю. С. Щодо становлення податку на прибуток підприємств. *Право і суспільство*. Дніпро, 2015. Вип. 3. С. 149-152.
4. Шорохова Ю. С. Історія виникнення податку на прибуток підприємств на теренах України. *Проблеми законності*. Харків, 2015. Вип. 128. С. 112-118.
5. Шорохова Ю. С. Управління залізниці та підприємства залізничного транспорту як платники податку на прибуток підприємств.

Науковий вісник Ужгородського національного університету. Ужгород, 2015. Вип. 32. С. 77-80.

6. Шорохова Ю. С. Установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства як платники податку на прибуток підприємств. *Вісник Запорізького національного університету*. Запоріжжя, 2015. Вип. 2. С. 111-115.

7. Шорохова Ю. С. Щодо проблемних питань визначення об'єкта податку на прибуток підприємств. *Теорія та практика правознавства: електрон. наук. фахове вид.* 2015. Вип. 1 (7). URL: <http://tlaw.nlu.edu.ua/article/view/63474>.

Праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

8. Шорохова Ю. С. Сплата податку на прибуток підприємств в Україні. *Юридична осінь 2013 року: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. молодих учених та здобувачів* (м. Харків, 14 листоп. 2013 р.). Харків: Право, 2013. С. 211-212.

9. Шорохова Ю. С. Платник податку на прибуток, поняття, види та класифікація. *Удосконалення місцевого самоврядування в контексті конституційної реформи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Полтава, 27 черв. 2013 р.). Полтава. 2013. С. 161-162.

10. Шорохова Ю. С. Бюджетні установи як платники податку на прибуток підприємств: проблемні аспекти. *Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.* (Львів 17-18 квіт. 2015 р.). Львів. С. 81-83.

11. Шорохова Ю. С. До питання щодо оподаткування податком на прибуток управління залізниці та підприємства залізничного транспорту. *Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.* (Дніпропетровськ, 3-4 квітня 2015 р.). Дніпропетровськ. 2015. С. 97-98.

АНОТАЦІЯ

Стоян Ю. С. Правове регулювання податку на прибуток підприємств в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2017.

Дисертацію присвячено комплексному дослідженню актуальних проблем теоретико-правових засад правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні.

У роботі здійснено аналіз і надано загальну соціально-правову характеристику податку на прибуток підприємств, проблемам, які пов'язані із обчисленням, сплатою та звітністю податку на прибуток підприємств. Зроблено такий аналіз правовими засобами та на основі норм податкового права, з огляду на економічні, політичні, соціальні, організаційні та законодавчі аспекти. Досліджено порядок сплати податку на прибуток підприємств окремими категоріями платників, виокремлено принципи встановлення об'єкта податку на прибуток підприємств; розглянуто такі елементи, як ставка та пільги, їх значення для наповнення державного та місцевих бюджетів, обґрунтовано потребу існування таких елементів, як база оподаткування податку на прибуток підприємств та строки виконання податкового зобов'язання, доведено необхідність удосконалення податкового законодавства та правотворчої діяльності. Наведено пропозиції стосовно шляхів вдосконалення законодавчих норм, покращення існуючих і вже розроблених нових нормативних положень у сфері обліку, сплати та звітності податку на прибуток підприємств з урахуванням міжнародного досвіду, вимог законодавства Європейського Союзу та внутрішнього законодавства України.

Ключові слова: податок, прями́й податок, податок на прибуток підприємств, об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств, платники, юридичні особи, ставки, пільги податку на прибуток підприємств, податкове законодавство, податкові надходження.

АННОТАЦІЯ

Стоян Ю. С. Правовое регулирование налога на прибыль предприятий в Украине. – Квалификационная научная работа на правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 «Административное право и процесс; финансовое право; информационное право». Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины, Харьков, 2017.

Диссертация посвящена комплексному исследованию актуальных проблем теоретико-правовых основ правового регулирования налога на прибыль предприятий в Украине.

Дана характеристика современного состояния налогового законодательства, проанализировано доктринальное и правовое регулирование норм, касающихся налога на прибыль предприятий в Украине.

Проведен исторический анализ возникновения и развития такого налога, как налог на прибыль предприятий, как в зарубежных странах так и в Украине. Проанализированы мнения и позиции отечественных и зарубежных ученых относительно их толкования, необходимости и значимости существования налога на прибыль предприятий для налоговых систем различных стран. Также исследовано содержание данного явления на законодательном уровне.

На основании анализа различных научных взглядов и законодательных норм относительно причин необходимости существования налога на прибыль предприятий был сделан вывод, основывающийся на доказательной базе, о важности такого налога в налоговой системе Украины как одного из основных наполнителей налоговых поступлений в государственный бюджет страны.

Исследованы этапы развития законодательства о налоге на прибыль предприятий, его эволюционный путь совершенствования отдельных норм, направленных на интеграцию в Европейский Союз.

Подробно рассмотрены элементы правового механизма налога на прибыль предприятий, их особенности и влияние на учет, уплату, отчетность. Доказано, что основные и дополнительные элементы правового механизма налога на прибыль предприятий имеют свои важные особенности, которые должны учитываться как законодателем, так и налогоплательщиками. Раскрыты особенности объекта налогообложения налога на прибыль предприятий с помощью анализа категорий «прибыль», «доход» и принципы установления объекта налогообложения налога на прибыль предприятий. Выяснено, каким должен быть оптимальный размер базовой ставки для самых крупных поступлений от данного налога в государственный бюджет. Раскрыта связь размера ставки и льгот на примере поступлений в государственный бюджет от налога на прибыль предприятий.

Проанализирован международный опыт установления налога на прибыль предприятий на примере как высокоразвитых стран, так и стран с менее развитой экономикой. Аргументирована необходимость имплементации международных стандартов национальным налоговым законодательством Украины. Значительное внимание уделено основным направлениям улучшения законодательного регулирования сферы учета, уплаты и отчетности юридическими лицами – плательщиками налога на прибыль предприятий. Подготовлены предложения относительно совершенствования существующих и разработки новых нормативных положений в сфере правового регулирования налога на прибыль предприятий с учетом международного опыта и требований международного законодательства.

Ключевые слова: налог, прямой налог, налог на прибыль предприятий, объект налога на прибыль предприятий, плательщики, юридические лица, ставки, льготы налога на прибыль предприятий, налоговое законодательство, налоговые поступления.

SUMMARY

Stoyan Y. S. Legal regulation of the corporate profit tax in Ukraine. - Qualified scientific work on the manuscript.

The thesis for the degree of Candidate of Science in specialty 12.00.07 “Administrative law and process, financial law, information law”. National Law University of Ukraine named after Yaroslav the Wise, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2017.

The thesis is devoted to the complex research of the actual problems of the theoretical and legal basis of legal regulation of the corporate profit tax in Ukraine.

The work analyzes and provides the general social and legal characteristics of the corporate profit tax, problems related to the calculation, payment and reporting of corporate profit tax. This analysis is done by legal means and based on the norms of tax law, taking into account economic, political, social, organizational and legislative aspects. The procedure of paying corporate income tax for certain categories of taxpayers was investigated, the principles of establishing the object of corporate profit tax are specified; considered such elements as the rate and benefits, their importance for filling the state and local budgets, justified the need for the existence of such elements as the basis of taxation of corporate income tax and the timing of the implementation of the tax obligation, the need to improve tax legislation and law-making activities. The offers on ways to improve the legislative norms, improvement of existing and already developed new normative regulations in the field of accounting, payment and reporting of corporate profit tax are given taking into account international experience, requirements of the legislation of the European Union and domestic laws of Ukraine.

Key words: tax, direct tax, corporate income tax, object of corporate profit tax, payers, legal entities, rates, corporate income tax privileges, tax legislation, tax revenues.

Відповідальний за випуск
кандидат юридичних наук, доцент
Котенко А. М.

Підп. до друку 23. 10. 2017 р. Формат 60х90 1/16.
Папір офсетний. Віддрук. на ризографі.
Ум. друк. арк. 0,7. Обл.-вид. арк. 0,9.
Тираж 100 прим. Зам. № 4202

Друкарня
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77