

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

РОМАНОВА ГАННА СЕРГІЇВНА

УДК 347.73

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ОБ'ЄКТУ ОПОДАТКУВАННЯ

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

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2015

Дисертацією є рукопис.

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

Науковий керівник: кандидат юридичних наук, доцент
Федоров Сергій Євгенович,
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, доцент
кафедри фінансового права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Монаєнко Антон Олексійович,
Класичний приватний університет,
проректор з наукової роботи,
Заслужений юрист України

кандидат юридичних наук
Шевцова Наталія Володимирівна,
Харківський апеляційний адміністративний суд, заступник голови суду

Захист відбудеться 09 листопада 2015 року о 13.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано 05 жовтня 2015 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

В.Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

Актуальність теми. На сучасному етапі податкова система України зазнає значних змін. Реформування багатьох сфер життєдіяльності суспільства включає у себе й необхідність переосмислення значного кола проблем оподаткування, однією з найбільш важливих серед яких є забезпечення виконання податкового обов'язку. Обов'язок сплати податків і зборів в порядку і розмірах, встановлених законом закріплено в Конституції України. При цьому важливо враховувати, що податковий обов'язок не обмежений лише необхідністю сплати належних сум податків і зборів, він повинен розглядатися з урахуванням усіх елементів, які його складають. Сплата податку фактично являє собою реалізацію основного обов'язку платника, але ж виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів можливе лише у разі реалізації всього комплексу елементів податкового обов'язку. Проводячи податкові реформи, значну увагу слід приділяти проблемам, пов'язаним із об'єктом оподаткування, вдосконаленню нормативного регулювання порядку його обліку.

Актуальність теми даного дослідження зумовлена необхідністю з'ясування правової природи саме податкового обліку, визначення його місця в системі фінансового права. Слід підкреслити, що становлення податкового обліку як самостійної облікової системи здійснилося нещодавно, в багатьох дослідженнях податковий облік продовжує бути тісно пов'язаним із бухгалтерським обліком. Виокремлення саме податкового обліку зумовлено фіскальними цілями, необхідністю контролю за правильністю обчислення та сплати податків і зборів платниками, в той час як в бухгалтерському обліку пріоритет має економічний зміст поняття з метою формування фінансового результату.

У роботі увага приділяється аналізу сутності, поняттю та змісту податкового обов'язку, його складових, здійснюється класифікація об'єктів оподаткування. І вже після цього, базуючись на вихідних положеннях податкового права, досліджується одна зі складових податкового обов'язку – податковий облік. На сучасному етапі ці проблеми знаходяться в сфері наукових інтересів вчених як в Україні, так і за кордоном. Певного розвитку дослідження суміжних з тематикою роботи питань набуло на межі XIX-XX століть (фундаментальні праці О. Гурьєва, О. Ісаєва, В. Лебедева, Д. Львова, Ф. Нітті, І. Озерова, К. Рау, А. Сміта, І. Тарасова, М. Тургенева, І. Янжула та інших). В радянські часи їх ідеї були відображені в роботах М. І. Піскотіна, Ю. А. Ровинського, С. Д. Ципкіна. На початку 90-х років XX століття з'являються видання, що наближаються до розгляду саме цього питання.

На формування тенденцій і напрямків даної дисертаційної роботи беззаперечний вплив мали праці і публікації таких вчених як А.В. Бризгаліна, О.М. Горбунової, О.Ю. Грачової, О.М. Козиріна, І.І. Кучерова, С.Г. Пепеляєва, Н.І. Хімічевої, А.В. Чуркіна. Серед досліджень українських фахівців необхідно відзначити праці Д.А. Бекерської, Л.К. Воронової, Н.В. Воротіної, А.С. Дубоносової, С.Т. Кадькаленка, М.П. Кучерявенка, О.М. Мінаєвої, А.О. Монаєнка, В.Г. Паркулаба, Н.Ю. Пришви, С.В. Шахова, Н.В. Шевцової, праці яких стали базою цього дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільових комплексних програм «Права людини та проблеми організації і функціонування органів держави і місцевого самоврядування в умовах становлення громадянського суспільства» (номер державної реєстрації 0106U002285) та «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого (протокол № 5 від 19.12.2008.).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є з'ясування місця обліку об'єкту оподаткування в системі складових податкового обов'язку, характеристика об'єкту оподаткування та класифікація об'єктів, а також класифікація обліку об'єктів оподаткування залежно від типу податку.

Відповідно до мети дисертаційної роботи автором для її досягнення були поставлені такі завдання:

- визначити етапи реалізації обов'язку зі сплати податку як правової процедури;
- розкрити співвідношення категорій «обов'язок» та «зобов'язання» в податково-правовому регулюванні;
- обґрунтувати подвійний характер конструкції обліку в податкових відносинах;
- визначити, спираючись на чинне законодавство, яким чином співвідносяться бухгалтерський облік та податковий облік для цілей оподаткування;
- обґрунтувати необхідність закріплення законодавчого визначення поняття «об'єкт оподаткування»;
- обґрунтувати доцільність класифікації податків враховуючи види родового об'єкта оподаткування;
- виокремити позитивні та негативні риси майнового оподаткування;

- сформувати та виокремити моделі співіснування бухгалтерського та податкового обліку;

- виділити особливості обчислення бази при акцизному оподаткуванні.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у процесі облікової діяльності платників податків.

Предметом дослідження є правове регулювання обліку об'єкту оподаткування.

Методи дослідження. Методологічну основу становить сукупність засобів і прийомів пізнання, комплексне застосування яких дає змогу досягти мети й забезпечити наукову достовірність та чіткість отриманих результатів.

Для здійснення дослідження застосовано загальнофілософські, загальнонаукові та спеціальні методи. Глибокому вивченню об'єкта і предмета дисертації сприяв універсальний діалектичний метод, застосування якого дозволило всебічно проаналізувати взаємозв'язки та взаємообумовленості тих соціальних явищ, що виникають у процесі функціонування інституту обліку в податковому праві (п. 2.1). Використання логічного методу, як виду загальнонаукового методу пізнання дало змогу визначити основні поняття, що охоплюють тему в роботі, та підстави класифікації досліджуваних явищ, виділити їх види й підвиди (п. 2.3). Історичний (хронологічний) метод дав можливість виявити специфіку розвитку інституту обліку у податковому праві, а також вплив певних часових умов на його еволюцію (п. 2.2). На основі системного методу встановлено структуру інституту податкового обов'язку у податковому праві та визначено особливості функціонування кожного його елемента (п.1.1). На основі формально-юридичного методу проведено поглиблене вивчення та тлумачення законодавчих норм (п. 1.2). Звернення до міжнародного досвіду, його аналізу в аспекті регулювання досліджуваного явища, виявлення відмінностей та особливостей інституту податкового обліку у податковому праві, їх узагальнення зроблено методом порівняння з вітчизняним податковим законодавством (п. 1.3).

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна визначається як постановою проблеми дослідження, так і тим, що дисертація є однією із перших в Україні комплексних наукових праць, присвячених з'ясуванню місця обліку об'єкту оподаткування в системі складових податкового обов'язку, характеристиці об'єкту оподаткування та класифікації об'єктів, а також класифікації обліку об'єктів оподаткування залежно від типу податку.

Наукова новизна цього дослідження виражена, перш за все, в таких положеннях, що виносяться на захист:

вперше:

- запропоновано підхід, згідно якого правове регулювання обліку об'єктів оподаткування здійснюється залежно від типу податку (за принципами їх розподілу на прямі та непрямі, а також за принципом виокремлення майнових податків і податків на доходи);

- встановлено відмінності бухгалтерського й податкового обліку, виходячи з того, що бухгалтерський облік не призначений для вирішення завдань, пов'язаних із правильним обчисленням податкових платежів, в той час, коли кінцевою метою податкового обліку є визначення розміру (суми) податкового обов'язку;

- доведено доцільність існування широкого та вузького підходу до розуміння податкового обліку, коли широке значення охоплює процес фіксації майна платника податків, здійснюваних ним господарських операцій і їх результатів, тоді як вузьке значення податкового обліку припускає використання спеціалізованої облікової системи, яка використовується винятково з метою оподаткування, для визначення суми податку або збору;

удосконалено:

- класифікацію видів податкового обліку залежно від ступеня участі бухгалтерського обліку в системі податкового обліку, яка передбачає виокремлення трьох видів податкового обліку: а) абсолютний податковий облік, що передбачає самостійне існування й застосування показників податкового обліку, які формуються винятково за рахунок методик, що склалися в сфері оподаткування, без участі бухгалтерських способів обліку; б) переважно бухгалтерський податковий облік, при якому показники податкового обліку формуються переважно (а іноді й винятково) за рахунок даних бухгалтерського обліку; в) змішаний податковий облік, який припускає існування показників, які формуються на основі даних бухгалтерського обліку, але з використанням певних методів оподаткування;

- підхід, щодо логічності використання такої моделі співіснування бухгалтерського обліку і оподаткування, коли як базові показники для цілей оподаткування використовуються дані бухгалтерського обліку. При веденні податкового обліку дані, сформовані в бухгалтерському обліку, трансформуються, ґрунтуючись на правилах оподаткування, складається податкова звітність на базі бухгалтерських даних;

набули подальшого розвитку:

- концепція двохвекторної направленості обліку в податкових правовідносинах: облік платників податків і облік об'єктів оподаткування, які мають самостійний характер та не залежать один від одного;

- положення, що податковий облік є механізмом, спрямованим на забезпечення можливості виконання двох наступних стадій податкового обов'язку (сплати та звітності), оскільки відомості обліку об'єкта оподаткування є підставою не тільки для розрахунку суми відповідного податку, а і мають бути відображені у податковій декларації, що є основним документом податкової звітності;

- пропозиції щодо необхідності зміни норми Конституції України, яка регламентує лише обов'язок зі сплати податку, не встановлюючи необхідність виконання інших дій, пов'язаних з оподаткуванням – обов'язків з податкового обліку та податкової звітності;

- положення щодо виокремлення ряду послідовних етапів організації обліку: попередній (на якому підприємство визначає свою облікову політику); акумулюючий (на якому відбувається збір та обробка первинної інформації про витрати підприємства, понесені за звітний період, і розподіл їх між підрозділами підприємства); розподіляючий (етап, коли на рахунках обліку буде зібрано всі витрати, безпосередньо понесені цими підрозділами); калькуляційний (етап, на якому визначається калькуляція собівартості продукції (послуг) допоміжних підрозділів);

Практичне значення одержаних результатів. Одержані в дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані:

- у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем регулювання і функціонування механізму податкового обліку в податковому праві;

- у сфері законодавства – при розробці проектів та законів про внесення змін до податкового законодавства України;

- у практичній діяльності – для удосконалення практичної діяльності контролюючих органів;

- у навчальному процесі – при розробці навчальних і навчально-методичних матеріалів та викладанні дисципліни «Податкове право», спецкурсів з оподаткування, при підготовці студентами, аспірантами своїх наукових робіт тощо.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана й обговорена на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні наукові положення й висновки дисертаційного дослідження, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення фінансового законодавства України викладено у доповідях на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Проблеми державно-правового розвитку в умовах європейської інтеграції і глобалізації» (м. Харків, 16 травня 2008 р.); «Система фінансового права» (м. Одеса, 27-28 травня 2009 р.);

«Системообразующие категории в финансовом праве» (м. Харків, 15-16 квітня 2010 р.);
«Правове життя сучасної України» (м. Одеса, 16-17 травня 2013 р.)

Публікації. Ключові й окремі наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у дев'яти публікаціях (п'яти статтях, опублікованих у фахових виданнях, і тезах чотирьох доповідей на науково-практичних конференціях).

Структура дисертації визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і композиційно складається зі вступу, двох розділів, що містять п'ять підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальна кількість сторінок дисертаційного дослідження – 202, з них 181 – основний текст. Кількість використаних джерел – 202.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

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

Розділ перший **«Вихідні засади правового регулювання обліку об'єкту оподаткування»** складається із трьох підрозділів та присвячений визначенню основних положень стосовно поняття об'єкту оподаткування, класифікації об'єктів, а також місця облікових обов'язків платника податків в системі складових податкового обов'язку.

У підрозділі *1.1. «Облікові обов'язки платника податку»* досліджуються основні положення щодо податкового обов'язку в цілому, та податкового обліку як його складової зокрема. Конституція України зобов'язала кожен особу сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Податковий обов'язок розглядають як модель, певний зразок правомірної поведінки осіб, зобов'язаних сплачувати податки й збори. Установлення належного порядку виконання платниками свого обов'язку по сплаті податків і зборів є головною метою правового регулювання оподаткування.

Логічним вбачається розглядати податковий обов'язок у двох аспектах: вузькому й широкому. У першому випадку це частина податкових обов'язків, реалізація конституційно встановленої міри належної поведінки по сплаті законно встановлених податків і зборів. В другому випадку податковий обов'язок являє собою потрійну систему складових, яка містить

у собі обов'язки з: реєстрації й ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, формування та подання податкової звітності. Отже звужувати податковий обов'язок лише до обов'язку зі сплати неприпустимо. Він охоплює більш широке коло відносин, і тільки у разі реалізації всього комплексу елементів податкового обов'язку платник зможе виконати свій конституційний обов'язок зі сплати податків і зборів.

Обов'язок з податкового обліку в системі складових податкового обов'язку є вихідним. Він являє собою попередню, підготовчу стадію, «підґрунтя» для виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. Для того, щоб держава отримала сплачену суму податку у повному обсязі, особа повинна набути статусу платника та правильно здійснити розрахунок суми до сплати. Відомості обліку об'єкта оподаткування є підставою для розрахунку суми відповідного податку. В подальшому вони також будуть відображені в основному документі податкової звітності – у податковій декларації. Отже, податковий облік забезпечує можливість виконання двох наступних стадій податкового обов'язку.

Основна увага у підрозділі 1.2. *«Об'єкт оподаткування : поняття та місце в податковому механізмі»* приділена такому елементу правового механізму податку як об'єкт оподаткування. Визначення поняття «об'єкт оподаткування» є одним з найпринциповіших моментів як в регулюванні правового механізму податку в цілому, так і встановленні будь-якого платежу податкового характеру. Важливість чіткості в його характеристиці зумовлюється певною подвійністю. З одного боку, без його закріплення не може бути цілісного податкового механізму і будь-який законодавчий акт з окремого податку стає нелогічним без відповідної статті стосовно цього. З другого – з появою об'єкта оподаткування пов'язується юридичний факт, який обумовлює виникнення й дію відповідних податкових правовідносин.

До недавнього часу Законом України «Про систему оподаткування» закріплювалось, що об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування. Тобто питання законодавчого закріплення визначення об'єкту оподаткування залишалось відкритим, законодавцем просто перелічувалось, що може бути об'єктом оподаткування. Зараз визначення, яке міститься у Податковому кодексі України вбачається більш логічним.

При визначенні поняття об'єкта оподаткування виокремлюють два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). У першому аспекті об'єкт оподаткування

розглядається як родове визначення об'єкта (доходи або їх частина; майно; вартість тощо), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок. В другому аспекті об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (наприклад, доходи фізичних осіб), що і закріплюються спеціальними нормами Особливої частини Податкового кодексу України. Отже, об'єкт оподаткування є такою підставою, яка породжує виникнення в платника податків обов'язку зі сплати податку. Ним можуть бути майно, вартість (або її частина) або інші підстави, що мають вартісне, кількісне або фізичне вираження. Як підстава виникнення в платника податків обов'язку зі сплати податку об'єкт оподаткування повинен мати обов'язкове законодавче закріплення

У підрозділі 1.3. *«Види об'єктів оподаткування»* досліджуються окремі види об'єктів оподаткування. Класифікація об'єктів оподаткування має принципове значення, адже вид об'єкта оподаткування може бути покладено в основу класифікації платежів. Критерій родового об'єкта оподаткування має визначальний характер при класифікації податків, що забезпечує дотримання принципу однократності оподаткування та уникнення подвійного оподаткування. Класифікація податків за економічним змістом об'єкта оподаткування широко застосовується як в літературі, так і в чинному законодавстві. Саме цей критерій класифікації податкових платежів покладено у основу законодавцем при складанні структури бюджетної класифікації України.

Виходячи з цього, доцільно виділити наступні основні види податків і зборів (обов'язкових платежів: 1) прямі податки: (а) податки на доходи, (б) податки на майно; 2) непрямі податки (податки на реалізацію); 3) платежі за спеціальне використання природних ресурсів. Підґрунтям такої класифікації виступає норма ст. 22 Податкового кодексу України, згідно 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.

Другий розділ **«Правове регулювання обліку об'єктів оподаткування залежно від типу податку»** присвячений поглибленому та детальному дослідженню податкового обліку стосовно конкретних типів податків.

У підрозділі 2.1. *«Облік об'єктів майнових податків»* розглядається майно як об'єкт оподаткування. З позицій формування правової конструкції зав'язків майна платника податків і реалізації ним обов'язків із податкового обліку, сплати податку й податкової звітності й необхідність введення категорії майна як об'єкту оподаткування. Найбільш

затребуваним шляхом виділення майна як об'єкту оподаткування є перерахування у податковому законі окремих майнових об'єктів, наявність яких передбачає реалізацію податкового обов'язку платником. Необхідно обрати найбільш доцільний критерій для виділення окремих майнових об'єктів в якості об'єкта оподаткування, уникаючи чисто механічного поділу. Такий критерій ні в якому разі не повинен бути зумовлений наявністю матеріальної вигоди, яку отримує власник майна. Це може призвести до негативного збільшення податкового тиску на платників податків за рахунок появи внутрішнього подвійного оподаткування.

При побудові ефективної моделі оподаткування нерухомості необхідно насамперед визначитися з базою податку, яка представляє собою фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. Відповідно до Податкового кодексу України, базою оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є загальна площа об'єкта нерухомості, в тому числі його часток. Тобто в чинному законодавстві закріплений механізм застосування податкової ставки даного податку до площини – одного із фізичних вимірів об'єкту. Такий підхід ставить під сумнів ефективність закріплення площі об'єкта оподаткуваної нерухомості як найбільш доречної фізичної характеристики для цілей оподаткування. Пропонується оподатковувати нерухомість, виходячи з її вартості, передбачивши при цьому мінімальну вартість, яка не підлягає оподаткуванню. Такий критерій є більш об'єктивним, виходячи із цілей оподаткування, адже податки мають сплачуватися тільки у грошовій формі, тоді як площа приміщення не знаходиться у безпосередньому зв'язку з її грошовою вартістю. Застосування ринкової вартості об'єкта нерухомості для визначення розміру податкового платежу за даним податком, в більшій мірі відповідало б можливостям кожного платника в несенні ним податкового тягаря.

Підрозділ 2.2. *«Облік об'єктів при справлянні прибуткових податків»* присвячений дослідженню оподаткування таких об'єктів як дохід та прибуток.

Одним з основних видів об'єктів оподаткування є доходи. Важливість цього об'єкту полягає насамперед в тому, що доходи є основним, а іноді і єдиним джерелом сплати податків. Тобто саме за їх рахунок фактично і сплачуються податки. Розглядаючи дохід як об'єкт оподаткування, запропоновано враховувати використання різних, специфічних підстав формування доходів юридичних та фізичних осіб. Що стосується оподаткування доходів фізичних осіб, то тут дохід як об'єкт у податку на доходи фізичних осіб розмежується на загальний місячний оподатковуваний дохід і загальний річний. Останній становить собою

суму загальних місячних оподатковуваних доходів і іноземних доходів за відповідний звітний період. Загальний дохід фактично відображає загальну платоспроможність громадянина. Доходи розмежовуються на доходи від джерел у державі, та на доходи від джерел за її межами. Таке розмежування має суттєве значення при визначенні податкового зобов'язання резидентів чи нерезидентів. В першому випадку мова йде про доходи, які мають включати до бази оподаткування, як податкові резиденти, так і податкові нерезиденти. В другому випадку маються на увазі доходи, які повинні включати до бази оподаткування виключно ті особи, які набули статус податкового резидента та отримують доходи за межами митної території України. Такий законодавчий підхід свідчить про нерозривний зв'язок платника й об'єкта як елементів правового механізму податку.

Наступним видом об'єкту оподаткування є прибуток. До недавнього часу згідно ст. 134 Податкового кодексу України прибуток із джерелом походження з України та за її межами визначався шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Після набрання чинності Закону України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» оподаткування прибутку в Україні зазнало концептуальних змін. Зокрема закріплюється, що об'єкт оподаткування податком на прибуток підлягає визначенню на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень такого розділу (а саме – амортизації необоротних активів; резервів (забезпечень); обмежень окремих видів витрат та преференцій тощо). При цьому для платників з річним доходом до 20 млн. грн. надано можливість визначати об'єкт оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку без проведення коригувань. Таким чином, з 2015 року фактично ліквідується поняття «податковий облік» податку на прибуток для невеликих підприємств. В таких умовах значно зростає важливість і точність ведення бухгалтерського обліку в цілях оподаткування.

У підрозділі 2.3. «Облік об'єктів при справлянні непрямих податків» проаналізовано облік при справлянні податку на додану вартість та акцизного податку, за рахунок яких забезпечується питома вага надходжень до Державного бюджету.

Податок на додану вартість є класичним представником непрямих податків. Даному податку притаманна перш за все фіскальна функція, та поява його пов'язана із зростанням

потреби держави в доходах у зв'язку з ростом видатків. Звертається увага на певну особливість обліку податку на додану вартість, яка зумовлена природою непрямих податків. За загальним правилом облік та сплату податку здійснює платник, при цьому в більшості випадків обов'язки формального та реального платника не розмежовуються. Головною ж особливістю непрямих податків є саме відмежування реального платника від формального, а як наслідок цього й відмежування особи, яка обчислює податок. В даному випадку обов'язок щодо обчислення податку закріплено саме за формальним платником (податковим агентом), а не за реальним платником. Особливість обчислення податку на додану вартість полягає в тому, що реалізація товарів (робіт, послуг) здійснюється за цінами, які збільшені на суму податку на додану вартість.

Відповідно до Податкового кодексу України постачання товарів (робіт, послуг) здійснюється виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, які закріплено законодавством. Тобто сума податку на додану вартість, яка підлягає перерахуванню до бюджету, визначається як різниця між сумою податку на додану вартість, відображеною в ціні реалізації товарів (робіт, послуг), та сумою податку на додану вартість у ціні придбання. Об'єкт оподаткування в даному випадку, будучи скоригованим під застосування податкової ставки, за своїм змістом фактично виступає базою оподаткування. При визначенні такої бази враховуються загальнодержавні податки та збори. Особливістю обчислення бази при акцизному оподаткуванні є те, що відповідний податковий обов'язок виникає при обороті різних, не завжди однотипних підакцизних товарів. В даному випадку не може йтися про визначення єдиної бази оподаткування як елемента правового механізму акцизу в цілому, вона визначається окремо за кожним видом підакцизного товару. Незважаючи на той факт, що податкова база визначається окремо за кожним видом підакцизного товару, немає сенсу виділяти стільки ж способів визначення бази, скільки можна виділити видів підакцизних товарів. В даному випадку принципову роль відіграє розмежування підходів при визначенні бази залежно від виду ставки оподаткування. При цьому податкова база може визначатися, як у вартісному, так і в натуральному вигляді. У разі застосування адвалорних ставок враховуються вартісні характеристики бази оподаткування. При застосуванні ж твердих (специфічних) ставок (які передбачають нарахування акцизу в абсолютній сумі на одиницю виміру) застосовуються кількісні характеристики бази, що відображають обсяг реалізації в натуральному вираженні.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, яке полягає у з'ясуванні місця обліку об'єкту оподаткування в системі складових податкового обов'язку, характеристиці об'єкту оподаткування та класифікації об'єктів, а також класифікації обліку об'єктів оподаткування залежно від типу податку. На підставі дослідження зроблено такі висновки:

1. Розглядаючи обов'язок зі сплати податку як правову процедуру, в його змісті пропонується виділити декілька етапів: 1) поява у платника податку об'єкта оподаткування; 2) обчислення суми податку, що підлягає сплаті; 3) сплата податку. Обчислення та сплата податку можливі лише у разі наявності у платника об'єкта оподаткування.

2. В податково-правовому регулюванні використання терміну «зобов'язання» не може повною мірою відображати комплекс обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним є використання терміну «податковий обов'язок» як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів.

3. Конструкція обліку в податкових відносинах має складний характер, являючи собою системну категорію. Облікові обов'язки доцільно диференціювати за видовими формами, виокремивши обов'язки з обліку платників податків та обов'язки з обліку об'єктів оподаткування. Податковий облік забезпечує можливість виконання двох наступних стадій податкового обов'язку. Відомості обліку об'єкта оподаткування є підставою для розрахунку суми відповідного податку.

4. Затребуваним в чинному законодавстві є використання такої моделі співіснування бухгалтерського обліку і оподаткування, коли як базові показники для цілей оподаткування використовуються дані бухгалтерського обліку. При веденні податкового обліку дані, сформовані в бухгалтерському обліку, трансформуються, ґрунтуючись на правилах оподаткування, складається податкова звітність на базі бухгалтерських даних.

5. Визначення поняття «об'єкт оподаткування» є одним з найбільш принципових моментів як в регулюванні правового механізму податку в цілому, так і у встановленні будь-якого платежу податкового характеру. По-перше, без його закріплення не може бути цілісного податкового механізму і будь-який законодавчий акт з окремого податку стає нелогічним без відповідної статті стосовно цього. По-друге, з об'єктом оподаткування пов'язується юридичний факт, який обумовлює виникнення й дію відповідних податкових правовідносин.

6. Критерій родового об'єкта оподаткування має важливе значення при класифікації податків з метою дотримання принципу однократності оподаткування та уникнення використання одного й того ж об'єкта оподаткування податками одного виду протягом одного періоду. За таких обставин класифікація податків з огляду на види родового об'єкта оподаткування потребує законодавчого закріплення.

7. Виокремлено ряд позитивних і негативних рис майнового оподаткування. До позитивних належать: а) прозорість даного виду платежів; б) ці податки є за своєю суттю фіксованими, завдяки чому забезпечується зручність їх обліку; в) постійність місцезнаходження об'єкта оподаткування сприяє стабільному надходженню від податків на майно, робить механізм повернення несплачених коштів більш ефективним; г) в цілому завдяки їх введенню прискорюється рух у бік досягнення оптимального співвідношення між прямими і непрямими податками. До кола негативних рис належать: а) неповне дотримання при справлянні майнових податків принципу соціальної справедливості (установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків) через незалежність їх розміру від отриманого доходу та справляння виходячи з економічних характеристик майна; б) існування певних складнощів з формуванням інституту оцінювачів, відсутністю в них відповідного досвіду, необхідністю вироблення документа, що регламентує методику оцінки і переоцінки майна.

8. Доцільно виділити три моделі податкового обліку залежно від його автономності відносно системи бухгалтерського обліку:

- перша модель передбачає використання самостійних аналітичних реєстрів податкового обліку і ведення податкового обліку паралельно з бухгалтерським;

- друга модель передбачає застосування в податковому обліку даних, отриманих з бухгалтерського обліку, доповнення реєстрів бухгалтерського обліку реквізитами, що необхідні для обчислення податкової бази, внаслідок чого формуються комбіновані реєстри;

- третя модель передбачає використання реєстрів і бухгалтерського, і податкового обліку. Якщо порядок обліку об'єктів і господарських операцій для цілей оподаткування не відрізняється від порядку, встановленого правилами бухгалтерського обліку, застосовуються бухгалтерські реєстри, податкові реєстри можна не вести.

9. Особливістю обчислення бази при акцизному оподаткуванні є виникнення відповідного податкового обов'язку при обороті різних (не завжди однотипних) підакцизних товарів. В даному випадку база оподаткування вона визначається окремо за кожним видом підакцизного товару, та не може йтися про визначення єдиної бази оподаткування як елемента правового механізму акцизу в цілому. При цьому немає сенсу виділяти стільки ж способів визначення бази, скільки можна

виділити видів підакцизних товарів. В даному випадку принципову роль відіграє розмежування підходів при визначенні бази залежно від виду ставки оподаткування.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Романова Г.С. Співвідношення законів та міжнародних договорів про оподаткування при регулюванні його об'єкта / Г.С. Романова // Проблеми законності: Республіканський міжвідомчий науковий збірник. Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого. – 2010. – Випуск 108. – С. 285-290.

2. Романова А.С. К вопросу о законодательном закреплении объекта налогообложения / А.С. Романова // Экономика и право Казахстана. – № 21(477). – 2014. – С. 66-68.

3. Романова Г.С. Облікові обов'язки платника податків / Г.С. Романова // Журнал східноєвропейського права. – 20014. - № 8. – С. 121-125.

4. Романова Г.С. Окремі питання співвідношення бухгалтерського та податкового обліку / Г.С. Романова // Митна справа. – 2014. - № 5(95). – С. 167172.

5. Романова Г.С. Щодо питання законодавчого регулювання податкового обліку в Україні / Г.С. Романова // Науковий вісник Ужгородського Національного університету. Серія «Право». – 2014. – Вип. 29. – С. 102-105.

6. Романова Г.С. Удосконалення законодавчого підходу до визначення об'єкта оподаткування в умовах європейської інтеграції України / Г.С. Романова // Проблеми державно-правового розвитку в умовах європейської інтеграції і глобалізації: Матеріали між нар. наук. семінару, м. Харків, 16 трав. 2008 р. Редкол.: Ю.П. Битяк, І.В. Яковюк, Г.В. Чапала. – Х.: Право, 2008. – С. 163-164.

7. Романова Г.С. Правове регулювання обліку доходу платників податків / Г.С. Романова // Система фінансового права: Матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (27-28 травня 2009 р., Одеська національна юридична академія). – Одеса: Фенікс, 2009. – С. 367-370.

8. Романова А.С. Налоговый учет в системе элементов налоговой обязанности / А.С. Романова // Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации: материалы междунар. науч.-практ. конф, г. Харьков, 15-16 апреля 2010 г. / Редкол.: В.Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков, 2010. – С. 145-146.

9. Романова Г.С. Особливості облікових процедур при визначення від'ємного значення об'єкту оподаткування / Г.С. Романова // Правове життя сучасної України: матер. Міжнар. наук.-практ. конф (16-17 травня 2013 р.) Т. 2 / відп. за випуск д.ю.н., проф.. В.М. Дьомін; Націон. ун-т «Одеська юридична академія». – Одеса: Фенікс, 2013. – С. 186-188.

АНОТАЦІЯ

Романова Г.С. Правове регулювання обліку об'єкту оподаткування. – 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, 2015.

Дисертацію присвячено аналізу сутності, поняттю та змісту податкового обов'язку, його складових. Здійснюється класифікація об'єктів оподаткування, після чого, базуючись на вихідних положеннях податкового права, досліджується одна зі складових податкового обов'язку – податковий облік. Виходячи з класифікації податків на прямі та непрямі, а також за принципом виокремлення майнових податків і податків на доход здійснено дослідження правового регулювання податкового обліку залежно від типу податку.

Окрему увагу приділено об'єкту оподаткування, визначення поняття якого є одним із принципових моментів як у регулюванні правового механізму податку в цілому, так і встановленні будь-якого платежу податкового характеру. Досліджуються окремі види об'єктів оподаткування та підкреслюється принципове значення класифікації об'єктів оподаткування.

Ключові слова: податковий обов'язок, об'єкт оподаткування, класифікація об'єктів оподаткування у податковому регулюванні, облік об'єктів майнових податків, облік об'єктів при справлянні прибуткових податків, облік об'єктів при справлянні непрямих податків.

АННОТАЦИЯ

Романова А.С. Правовое регулирование учета объекта налогообложения. - На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 - административное право; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины. - Харьков, 2015.

Диссертация посвящена анализу сущности, понятия и содержания налоговой обязанности, ее составляющих. Проведена классификация объектов налогообложения, после чего, основываясь на исходных положениях налогового права, исследуется одна из составляющих налоговой обязанности – налоговый учет. Исходя из классификации налогов на прямые и косвенные, а также по принципу выделения имущественных налогов и налогов на доход проведено исследование правового регулирования налогового учета в зависимости от типа налога.

Обязанность уплачивать налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом закреплено на конституционном уровне. Отмечается, что налоговая обязанность не ограничена рамками только уплаты причитающихся сумм налогов и сборов. Она охватывает значительно более широкий круг отношений. Сужение налоговой обязанности только к обязанности по уплате налогов и сборов является недопустимым. В таком случае вне предмета налогово-правового регулирования остается целый пласт отношений, которые, в свою очередь, не входящих в предмет правового регулирования любой другой отрасли права. Налоговая обязанность должна рассматриваться с учетом всех составляющих элементов. Налоговый учет является составной, неотъемлемой частью налоговой обязанности или элементом системы налоговых обязанностей. Каждый из элементов налоговой обязанности может быть детализирован в зависимости от определенных критериев.

Подчеркивается, что становление налогового учета как самостоятельной учетной системы произошло недавно, во многих исследованиях налоговый учет продолжает быть тесно связанным с бухгалтерским учетом. Выделение именно налогового учета обусловлено фискальными целями, необходимостью контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов и сборов плательщиками, в то время как в бухгалтерском учете приоритет имеет экономическое содержание понятия, целью которого является формирование финансового результата.

Отдельное внимание уделено объекту налогообложения, определение понятия которого является одним из принципиальных моментов как в регулировании правового механизма налога в целом, так и установлении любого платежа налогового характера. При этом выделяется два подхода: правовой (расширенный) и законодательный (более узкий). В

первом аспекте объект налогообложения рассматривается как родовое определение объекта (доходы или их часть; имущество; стоимость), с которым связано возникновение обязанности налогоплательщика уплатить налог. Во втором аспекте объекты налогообложения определены как видовые формы родового понятия объекта налогообложения (например, доходы физических лиц), и закрепляются специальными нормами Особенной части Налогового кодекса Украины.

В диссертации исследуются отдельные виды объектов налогообложения. Подчеркивается принципиальное значение классификации объектов налогообложения. Критерий родового объекта налогообложения имеет определяющий характер при классификации налогов, что обеспечивает соблюдение принципа однократности налогообложения и избежание двойного налогообложения. Классификация налогов исходя из экономического содержания объекта налогообложения широко применяется как в литературе, так и в действующем законодательстве. Именно этот критерий классификации налоговых платежей положен в основу законодателем при составлении структуры бюджетной классификации Украины.

Ключевые слова: налоговая обязанность, объект налогообложения, классификация объектов налогообложения в налоговом регулировании, учет объектов имущественных налогов, учет объектов при взимании подоходных налогов, учет объектов при взимании косвенных налогов.

SUMMARY

G.S. Romanova. Legal regulation of accounting object of taxation. –The manuscript.

Thesis for the degree of Candidate of Sciences in specialty 12.00.07 - administrative law and procedure; financial law; informational law. - National Law University, Yaroslav the Wise, the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kharkiv, 2015.

The thesis is devoted to the analysis of the essence, the concept and content of tax obligation, its components the classification of objects of taxation, then, based on the initial provisions of tax law, examines one of the components of the tax obligation - tax accounting. Based on the classification of taxes on direct and indirect, and the principle of separation of property taxes and income taxes on the research of legal regulation of taxation depending on the type of tax.

Keywords: tax obligation, the object of taxation, classification of objects of taxation in tax regulation, accounting objects property taxes, accounting items in the collection of income taxes, accounting results in collection of indirect taxes.

Відповідальний за випуск
доктор юридичних наук, професор О.А. Лукашев

Підписано до друку 4.09.2015 р. Формат 60x90/16
Папір офсетний. Віддруковано на різнографі.
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. Арк. 0,9.
Тираж 100 прим. Зам. № 1326

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