

**АКАДЕМІЯ ПРАЦІ І СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН  
ФЕДЕРАЦІЇ ПРОФЕСІЙНИХ СПІЛОК УКРАЇНИ**

**ЧЕРНИХ Денис Сергійович**

УДК 347.73:336.225.1

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ  
ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

**Київ – 2011**

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Національній юридичній академії України імені Ярослава Мудрого

**Науковий керівник –** кандидат юридичних наук, доцент  
**РОССИХІНА Галина Володимирівна,**  
Національна юридична академія України  
імені Ярослава Мудрого, доцент кафедри фінансового  
права

**Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук, доцент  
**НЕЧАЙ Анна Анатоліївна,**  
Міжнародний науково-технічний університет  
ім. академіка Ю. Бугая, професор кафедри  
права України

кандидат юридичних наук, доцент  
**ГЛУХ Марина Василівна,**  
Київський університет права НАН України,  
проректор з навчально-методичної роботи

Захист відбудеться 11 травня 2011 р. о 12-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.888.01 в Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України за адресою: 03680, м. Київ, Велика окружна дорога, 3

З дисертацією можна ознайомитися у загальній бібліотеці Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України за адресою: 03680, м. Київ, Велика окружна дорога, 3

Автореферат розіслано 09 квітня 2011 р.

**Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради**

**Е.Ф. Демський**

### **ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми.** В умовах реформування ринкових відносин розвиток податкового законодавства має одне із вихідних значень. Важливе місце займає закріплення принципів, підстав оподаткування, вихідних засад існування тих чи інших податків та ефективного і раціонального закріплення їх правових механізмів. Це відноситься до всіх об'єктів оподаткування, але найбільш перспективним виглядає підсилення ролі оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб, в контексті якого аналіз правових засад оподаткування прибутку юридичних осіб має особливе значення.

Реформа системи оподаткування має ґрунтуватися на положеннях Конституції України, віддзеркалювати істотні зміни чинного податкового законодавства та перетворення всієї системи підзаконних актів, які регулюють податкові відносини. Сьогодні особлива увага з боку політиків та науковців справедливо приділяється оподаткуванню прибутку, яке застосовується в Україні дещо невпевнено й об'єктивно розглядається як шлях зростання надходжень до доходної частини місцевих бюджетів.

Слід відзначити, що реформування податкової системи, що проходить в країнах ринкової економіки спрямоване на забезпечення ефективного розвитку оподаткування доходів, майна як юридичних, так і фізичних осіб. При цьому важливо не лише запровадження того чи іншого податку, а й побудова ефективної конструкції співвідношення між майновими та особистими податками. Дослідження правових принципів оподаткування прибутку надає можливості виявити проблеми в теоретичній розробці оподаткування доходів, забезпечити комплексне, єдине застосування норм податкового права. Аналіз основних елементів правового механізму податку на прибуток підприємств, його правових принципів має важливе теоретичне і практичне значення. На жаль, до цього часу не існує наукових робіт, які присвячені дослідженню саме податку на прибуток підприємств, тим більш що нагальність таких досліджень обумовлена прийняттям Податкового кодексу України. Потрібно враховувати і те, що чинні норми Податкового кодексу України не є найдосконалішими та вимагають змістовного доопрацювання та зміни. Саме тому все вищевикладене і визначило вибір теми дисертаційного дослідження, її актуальність та значення.

Теоретичною базою дослідження є наукові здобутки вітчизняних та зарубіжних вчених у галузі податкового права. Галузь податково-правового регулювання довгий час залишалась недослідженою. Тільки на початку 50-х років з'являються комплексні дослідження С.Д. Ципкіна. Основні положення його містились у монографії "Правове регулювання податкових відносин в СРСР". Помітно збагатили теорію фінансового права цього періоду роботи М.І. Пискотіна і Ю.А. Ровинського.

До недавнього часу питання, що стосуються аналізу проблем правового регулювання податків на прибуток, залишались поза увагою вчених. Тільки починаючи з 1994 року з'являються видання, що охоплюють або підходять близько до даних проблем. Було б несправедливо, звичайно, стверджувати про повну нерозробленість цієї галузі фінансово-правових відносин, бо неможливо уявити аналіз практично будь-якого питання без екскурсу до фундаментальних праць К. Рау, Ф. Нітті, І. Озерова, Д. Львова, В. Лебедева, О. Ісаєва, А. Гур'єва, І. Тарасова, Д. Селігмена та інших. Теоретичну основу роботи склали дослідження фахівців в галузі теорії права та фінансового права: С.С. Алексєєва, С.Н. Братуся, К.С. Бельського, В.Т. Білоуса, Л.К. Воронової, Н.В. Воротіної, О.Н. Горбунової, В.М. Горшеньова, С.Т. Кадькаленка, М.В. Карасєвої, С.В.Ківалова, А.Т.Ковальчука, О.М. Козиріна, Т.В.Конюхової, М.П. Кучерявенка, Д.М. Лук'янця, А.О. Монаєнка, О.І. Остапенка, С.В. Петкова, Т.О. Процента, П.М. Рабіновича, Л.А. Савченко, Н.С. Самошенко, Р.О. Халфіної, Н.І. Хімічевої, С.Д.Шаталова, Д.Г. Черніка Г.Ф.Шершеневича та інших.

Вагомий внесок в розвиток теорії та практики оподаткування зробили вчені – юристи в радянський період: В.В. Безчеревних, І.В. Март'янов, М.І Пискотін, Є.А. Ровинський, С.Д. Ципкін. При дослідженні основних проблем дисертації широко використані роботи зарубіжних вчених: Дернберга Р., Ланга Й., Любека К.

Окремо проблеми правового регулювання податку на прибуток аналізувались поряд з іншими питаннями, але ряд важливих проблем залишились поза увагою, в деяких напрямках сформувався спірні думки. Таким чином, автор вважає необхідним і своєчасним узагальнити накопичений теоретичний і практичний матеріал і обґрунтувати на цій основі висновки, рішення, практичні рекомендації, що викладені в даній дисертації.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Обраний напрям наукового дослідження пов'язаний зі Стратегічним планом розвитку державної

податкової служби України на період до 2013 року, затвердженим наказом ДПА України від 07.04.2003 р. № 160. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого в межах і відповідно до комплексної цільової програми Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого „Права людини та проблеми організації і функціонування органів державної влади і місцевого самоврядування в умовах становлення громадянського суспільства” (номер державної реєстрації 0106U002285).

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає у визначенні правової природи, сутності, ролі та значенні оподаткування прибутку підприємств, з’ясуванні особливостей елементів правового механізму податку на прибуток підприємств, розробці рекомендацій щодо можливого вдосконалення правового регулювання цих відносин.

Відповідно до поставленої мети в процесі роботи над дисертацією вирішувалися такі основні завдання:

- охарактеризувати структуру податкової системи України та визначити місце в ній податку на прибуток підприємств;

- визначити підстави, які породжують обов’язок зі сплати податку на прибуток підприємств виходячи із особливостей суб’єктного складу (ознаки резидентства) та об’єкту;

- виявити особливості застосування та специфіку взаємодії конструкцій доходів та прибутків, з’ясувати співвідношення між ними, виходячи із особливостей оподаткування юридичних осіб;

- розкрити сутність основних та додаткових елементів правового механізму податку на прибуток підприємств, виявити недоліки їх закріплення в чинному Податковому кодексі України;

- здійснити порівняльно-правовий аналіз чинного податкового законодавства України а також податкового законодавства, що діяло до прийняття Податкового кодексу України, та досвіду деяких країн ближнього зарубіжжя стосовно регулювання оподаткування прибутку, на підставі чого розробити пропозиції щодо можливого вдосконалення чинного податкового законодавства України, яке регулює відносини з приводу справляння податку на прибуток .

*Об’єкт дослідження* - суспільні відносини, що виникають під час правового регулювання оподаткування прибутку підприємств.

*Предметом дослідження* є правове регулювання оподаткування прибутку підприємств.

*Методи дослідження.* Методологічну основу дисертаційної роботи становить сукупність загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. Серед цих методів основним є діалектичний метод (розділ 1, 2, 3). За допомогою нього правове регулювання оподаткування прибутку підприємств розглядається в єдності і взаємодії матеріального змісту та юридичної форми. Застосовуючи метод системно-структурного аналізу сформувано підстави аналізу елементів правового механізму податку, дозволило з’ясувати характер системних зв’язків між ними (п.п. 2.1, 2.2, 2.3, 3.1). Застосування методу порівняльно-правового аналізу сприяло дослідженню чинного податкового законодавства України, а також деяких зарубіжних країн (п.п. 1.2, 2.1, 2.2, 2.3). Історико-правовий метод дозволив розглянути та дослідити розвиток правового регулювання оподаткування прибутків в динаміці, сформулювати певні прогнози (п.п. 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). Використання цих загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання дозволило провести всебічний аналіз всіх складових цілісної сукупності цього податкового механізму.

**Наукова новизна одержаних результатів** визначається тим, що дисертація є одним із перших в Україні комплексним дослідженням проблем правового регулювання оподаткування прибутку підприємств. Наукова новизна знаходить вираження в таких положеннях:

*вперше:*

- надана характеристика права на використання податкової пільги, яка пов'язується з виконанням щонайменше двох обов'язків: по-перше, довести підстави податкової пільги, а по-друге –звітувати, що податкова пільга була використана саме на тих підставах, на яких вона була надана;

- запропоновано шлях удосконалення змісту статті 14 Податкового кодексу України, якою закріплюються основні терміни, а саме: а) шляхом усунення всіх положень, які не мають змістовного сенсу; б) шляхом усунення положень, які повністю дублюють інше чинне галузеве законодавство ; в) шляхом деталізації та удосконалення виключно податково-правових понять;

- розмежовані підстави виникнення податкового обов'язку в цілому та підстави виникнення безпосередньо обов'язку зі сплати податку або збору як основного обов'язку платника податків, оскільки за наявності в особи статусу платника податків та наявності об'єкта оподаткування обов'язок зі сплати податку може і не виникнути;

*удосконалено:*

- визначення змісту процедур податкової звітності, які об'єктивно пов'язані з обліково-об'єктними процедурами, виникають за їх результатами та яка покладена в основу різних аспектів діяльності як платника податків та інших зобов'язаних осіб, так і податкових органів (звітність за типами податків, видами процедур і т.д.);

- класифікацію юридичних осіб – платників податку на прибуток за особливостями їх правового статусу (на загальні – ті суб'єкти господарювання – юридичні особи, які не відрізняються жодними особливостями, та спеціальні – ті юридичні особи, що мають певні спеціальні ознаки), коли кінцевою метою такої класифікації є розмежування особливостей реалізації податкового обов'язку кожним з цих видів зобов'язаних суб'єктів;

- характеристику взаємозв'язку і кореспонденції правового регулювання статусу платника податку й режиму об'єкта оподаткування, коли податковий обов'язок в тієї чи іншої особи виникає тільки за наявності в неї об'єкта оподаткування, виходячи з цього стає зрозумілим, що за статтею, яка визначає платника податку на прибуток підприємств, розташовується стаття, яка закріплює основи регулювання об'єкта оподаткування;

- аргументацію щодо розмежування поняття доходу та прибутку при характеристиці податкового обов'язку фізичних або юридичних осіб, виходячи з того, що прибутку як об'єкта оподаткування у фізичної особи не може бути взагалі, бо прибуток як особливий податковий атрибут характеризує діяльність виключно юридичних осіб (для його розрахунку необхідні показники бухгалтерського обліку, облік основних фондів та оборотних засобів, видатків і т.д., що можуть робити виключно ці учасники податкових відносин).

*набули подальшого розвитку:*

- аргументація того, що однією з принципів засад класифікації податків та зборів є розподілення податків на прямі та непрямі, що має не лише теоретичне значення, а й закладає засади формування облікових та звітних процедур в оподаткуванні, визначає форми сплати податків та зорів;

- характеристика змісту функцій контролю, який передбачає обов'язкову наявність документальних даних про визначення податкового зобов'язання платників, строки його виконання, тоді як звітність найчастіше визначається як сукупність документально оформлених даних про об'єкт, які надаються у визначеному порядку суб'єктам контролю для виконання облікових та контрольних функцій;

- перелік підстав сплати податку, в якості якого може бути фактичний склад, тобто такий комплекс фактів, де вони перебувають у певному взаємозв'язку і взаємозумовленості, коли правовий наслідок настає лише за наявності всіх фактів, його складових, одночасно та коли мова може йти виключно про завершений фактичний склад, тобто про такий склад, в якому процес накопичення юридичних фактів завершений;

- передумови та підстави виникнення обов'язку зі сплати податку, при якому до передумов можна віднести: податкову правосуб'єктність платника податків, а також законодавче регулювання всіх елементів правового механізму податків, тоді як безпосереднє виникнення обов'язку зі сплати податку або збору пов'язане зі встановленими податковим законодавством обставинами;

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що дослідження розширює та поглиблює уявлення про можливості розв'язання проблем щодо розвитку правового регулювання оподаткування прибутку підприємств, а його результати можна використати:

- у науково-дослідницькій сфері – для подальших розробок проблем правового регулювання оподаткування прибутку підприємств (акт про впровадження результатів дисертаційного дослідження Головного фінансового управління Харківської обласної державної адміністрації №71 від 03 лютого 2011 року);

- у правотворчій сфері – значення одержаних результатів полягає в можливості використання висновків і пропозицій, які містяться в дисертації, при удосконаленні окремих норм Податкового кодексу України, внесенні змін чи доповнень до чинних норм податкового законодавства, які регулюють порядок оподаткування прибутку підприємств (акт про впровадження результатів дисертаційного дослідження Кримського юридичного інституту Національної юридичної академії України ім. Я. Мудрого №43 від 09 лютого 2011 року);

- у правозастосовчій діяльності – для покращення діяльності посадових осіб та податкових органів при правовому регулюванні оподаткування прибутку підприємств (акт про впровадження результатів дисертаційного дослідження Господарського суду Харківської області від 22 грудня 2010 року);

- у навчальному процесі – теоретичні розробки дисертаційної роботи використовуються при підготовці розділів підручників і навчальних посібників з юридичних дисциплін „Фінансове право” та „Податкове право”, та їх викладення у Кримському юридичному інституті Національної юридичної академії України ім. Я. Мудрого.

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота виконана здобувачем особисто. Усі наукові результати, сформульовані у дисертації положення та висновки обґрунтовано на основі особистих досліджень автора та мають самостійний характер. В роботі не використані дослідження співавтора опублікованих праць.

**Апробація результатів дослідження.** Дисертаційна робота виконана і обговорена на кафедрі фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого. Окремі положення і висновки дослідження, практичні рекомендації, що впливають із роботи та пов'язані з вдосконаленням податкового законодавства України, викладені дисертантом у доповідях на наукових і науково-практичних конференціях: „Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права” (2007 р., м. Ірпінь); „Правова держава: сьогодення і перспективи” (2007 р., м. Суми); „Проблеми державно-правового розвитку в умовах європейської інтеграції і глобалізації” (2008 р., м. Харків); „Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права” (2008 р., м. Харків); „Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации” (2010 р., м. Харків).

**Публікації.** Основні положення і висновки дисертації знайшли відображення в семи одноосібних авторських публікаціях, три з яких – статті у фахових наукових виданнях, а чотири – тези доповідей, що опубліковані за результатами науково-

практичних конференцій.

**Структура та обсяг дисертації** зумовлені її метою та завданнями і складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують сім підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 199 сторінок, з них: 176 сторінок – основний зміст; 23 сторінки – список використаної літератури (206 найменувань).

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, розкрито ступінь наукової розробки проблеми, визначено об'єкт і предмет дослідження, методологічну основу, сформульовано положення наукової новизни, що відображають особистий вклад дисертанта та виносяться на публічний захист, наведено апробацію результатів роботи, визначено її теоретичну та практичну значимість.

**Розділ 1 „Правова природа податку на прибуток”** складається з двох підрозділів і присвячений аналізу прибуткового оподаткування та дослідженню правової природи податку на прибуток підприємств, а також визначенню місця в цього податку в податковій системі України.

У підрозділі 1.1 *„Місце податку на прибуток в податковій системі України”* основна увага приділяється дослідженню взаємозв'язків між різними податками, особливостям їх функціонування у різних податкових системах. Зазначається, що податкові системи, які існують в різних державах, склалися внаслідок і в міру потреби держави в грошах. При цьому податкові системи держав, що знаходяться більш-менш на однаковому рівні розвитку, мають багато спільного і відрізняються між собою лише в не багатьох рисах. В ході дослідження цих проблем проводиться аналіз динаміки розвитку податкових систем, аналізується теорія єдиного податку, що існувала більше ста років тому, визначаються фактори, завдяки яким було сформовано сучасне бачення податкової системи.

Значна увага приділяється процесам трансформації податкового законодавства України, завдяки яким було прийнято наприкінці 2010 року Податковий кодекс України. Зазначається, що цим нормативним актом закріплено основні засади оподаткування, перелік податків, що справляються в Україні, визначається принципи оподаткування, закріплюється понятійний апарат, визначається відповідальність за неналежне виконання норм даного кодексу. Із урахуванням всіх цих чинників визначається значення і місце податку на прибуток підприємств в податковій системі України.

Дослідження податку на прибуток підприємств передбачає аналіз сутності податкового обов'язку, без якого неможливо детально розглянути будь-який загальнообов'язковий платіж. Разом із тим, цей аспект через обмеженість обсягу дисертаційного дослідження розглядається доволі стисло, визначаються вихідні категорії, що мають значення для подальшого дослідження оподаткування прибутку. Наголос також робиться на принципах розмежування податків на прямі та непрямі, проводиться характеристика податку на прибуток підприємств як прямого податку, визначаються ознаки, завдяки яким цей податок відноситься саме до цієї категорії.

У підрозділі 1.2 *„Прибуток як підстава виникнення обов'язку із справляння податку на прибуток”* зазначається, що іноді в якості синонімів використовуються поняття доходу та прибутку при характеристиці податкового обов'язку фізичних або

юридичних осіб, що є принципово невірним судженням. Справа в тому, що прибутку як об'єкта оподаткування у фізичної особи не може бути взагалі. Прибуток як особливий податковий атрибут характеризує діяльність виключно юридичних осіб (для його розрахунку необхідні показники бухгалтерського обліку, облік основних фондів та оборотних засобів і т.д., що можуть робити виключно ці учасники податкових відносин). Фізичні особи можуть використовувати в якості об'єкта оподаткування тільки доходи і ні в якому разі не прибуток. Цими факторами обумовлюється виключна важливість категорії „прибуток”, тому що наявність у юридичної особи прибутку стає підставою виникнення обов'язку зі сплати податку на прибуток підприємств.

Основна увага в підрозділі приділяється дослідженню співвідношення доходів і прибутків, класифікації останніх. При цьому підкреслюється, що у загальному сенсі об'єктом оподаткування є прибуток платника податків, що визначається як різниця між сумами отриманого доходу і понесених витрат. Однак якщо під доходом розуміють всі надходження платника податків, то ключовим поняттям при визначенні об'єкта оподаткування стає визначення обсягу видатків, які приймаються до відрахування. З цією метою законодавець надає класифікацію витрат і закріплює види витрат, що враховуються, та види витрат, що не враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.

Безумовно, наявність об'єкта оподаткування як обов'язкового елемента правового механізму податку (так само, як і наявність платника) є необхідною умовою для справляння того чи іншого виду податку. Однак, обов'язок зі сплати податку виникає на підставі певних юридичних фактів. На нашу думку, стосовно податку на прибуток підприємств, не можна ототожнювати об'єкт податку з юридичним фактом, тим паче фактичним складом. Дійсно, для того, щоб у платника виник об'єкт оподаткування іноді необхідна також низка юридичних фактів (отримання доходів та здійснення видатків), але такий фактичний склад буде не підставою виникнення податкового обов'язку, а підставою виникнення об'єкта оподаткування.

Беручи до уваги складність правовідносин, в рамках яких виникає економічне підґрунтя податку, і різноманіття правових зв'язків, що породжують обов'язок зі сплати податків, фактичний склад є однією з найважливіших підстав оподаткування. Це яскраво проявляється саме при справлянні податку на прибуток підприємств. Об'єктом цього податку є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Видається, що сама ця формула об'єкта в даному випадку вже вказує на складний характер підстав його виникнення, оскільки отримання оподаткованого прибутку складається за наявності взаємозалежних у межах одного податкового періоду як мінімум двох типів фактичних обставин – факту отримання доходу і факту здійснення витрат. На практиці об'єкт податку, як правило, виникає на підставі з безлічі подібних фактів, які слідує один за іншим.

**Розділ 2 „Регулювання основних елементів правового механізму податку на прибуток”** складається з трьох підрозділів і присвячений аналізу платників податку на прибуток підприємств, об'єкта та ставки оподаткування. *Підрозділ 2.1 „Платник податку на прибуток”* має на меті розкрити склад платників цього податку та визначити їх правовий статус.



Зазначається, що визначення платників цього виду податку здійснюється шляхом розподілу усієї сукупності зобов'язаних суб'єктів на дві групи за критерієм резидентства. Такий підхід до класифікації платників є традиційним і використовується в досить багатьох країнах. Розмежування платників на резидентів і нерезидентів обумовлює й різний підхід до одержуваних ними доходів. При оподаткуванні резидентів враховуються всі види доходів, що ними отримуються. До них відносяться як доходи, одержані на території України, так і доходи, отримані з джерел, що перебувають за межами держави. Водночас нерезидентами виступають платники, в яких обов'язок із сплати податків виникає тільки за місцем джерел одержання доходів в Україні. Платник та об'єкт оподаткування є взаємопов'язаними елементами правового механізму податку. Складно уявити можливість виділення та регулювання одного без іншого. При цьому одне з вихідних положень при орієнтації податкового обов'язку на зобов'язану особу – особливість отримання доходу – лежить в основі визначення резидентства при оподаткуванні.

Традиційно до податкових резидентів віднесено юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи. В той же час, помітно, що підхід законодавця до визначення цього виду резидентів змінився. По-перше, згідно з чинною редакцією Податкового кодексу змінилася територіальна ознака резидентства, тобто такі особи мають здійснювати свою діяльність не лише з місцезнаходженням на території України, але і за її межами. При цьому збереглася вказівка на те, що така діяльність має здійснюватись виключно відповідно до законодавства України. По-друге, відмовились в Податковому кодексі і від посилання на суб'єктів, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо). Замість цього йдеться про відокремлений підрозділ, визначення якого надано також в статті 14 Кодексу.

До категорії нерезидентів відносяться іноземні юридичні особи, які утворені відповідно до законодавства інших держав, їх відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України, що, відповідно, зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України, а також дипломатичні представництва й консульські установи іноземних держав в Україні. Статус податкового нерезидента передбачає виникнення обов'язку щодо справляння податків та зборів виключно із джерел в Україні. В чинній редакції Податкового кодексу України визначення у другій частині значно скорочено і до такого типу нерезидентів відносяться дипломатичні представництва, консульські установи, офіційні представництва держав і міжнародних організацій. При цьому законодавець відмовився від акценту на тому, що вони не здійснюють господарської діяльності.

Категорії „постійне представництво” приділено особливу увагу з огляду на те, що за умов існування як національних законів про оподаткування, так і укладених Україною міжнародних угод може виникнути ситуація подвійності значення цієї категорії, які в різному сенсі в них вживаються. Процеси євроінтеграції обумовлюють те, що діяльність іноземних організацій в Україні стає можливою у зв'язку з наявністю міжнародного договору із країною інкорпорації іноземної організації, що регулює проблему подвійного оподаткування. Одним із найважливіших у договорах про запобігання подвійного оподаткування є поняття „постійного представництва”. В рамках національного податкового законодавства з ним асоціюється значення окремого суб'єкта податкових

відносин. Водночас при міжнародному оподаткуванні найчастіше в цьому випадку йдеться скоріше не про учасника податкових відносин, а про підсумок діяльності, результат. Фактично, мається на увазі різновид доходу, який необхідно деталізувати в контексті визначення об'єкта оподаткування.

*Підрозділ 2.1 „Правове регулювання об'єкту оподаткування”* присвячено аналізу другого основного елементу механізму податку на прибуток підприємств – об'єкту оподаткування. Визначаючи цей елемент український законодавець відмовляється від спроби виділення родового поняття і зупиняється на закріпленні переліку видів об'єктів оподаткування. В цьому контексті наголошується на доцільності закріплення родового поняття об'єкта оподаткування, а не перелічувати найпоширеніші види об'єктів. Це дозволило б значно зменшити кількість спірних ситуацій між платниками податку на прибуток підприємств та контролюючими органами щодо віднесення того або іншого результату господарської діяльності до об'єкту оподаткування.

Увага звертається на недостатню чіткість визначення об'єкту оподаткування у чинному податковому законодавстві. У переліку об'єктів оподаткування закріплено й прибуток (доходи), але у низці випадків має місце певна невизначеність та надмірна деталізація. Якщо законодавець пішов шляхом закріплення хоча й невичерпного переліку існуючих об'єктів оподаткування, то навряд чи логічним є розміщення двох самостійних об'єктів у такий спосіб („...дохід (прибуток)...”). Як дохід (щодо податку з доходів фізичних осіб), так і прибуток (щодо податку на прибуток підприємств) є самостійними різновидами об'єкта оподаткування, і тому з цієї позиції доречно було б розташувати їх через кому („...дохід, прибуток...”). З іншого боку, ці категорії тісно взаємопов'язані, а саме дохід включає в себе прибуток (нарівні із заробітною платою). При визначенні прибутку неодмінно доводиться звертатися до доходів. Аналогічна конструкція „дохід (прибуток)” використовується законодавцем і при визначенні об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств щодо платників, які мають статус нерезидентів.

Принциповою особливістю об'єкта податку на прибуток підприємств є механізм врахування витрат, завдяки якому формуються показники прибутку – тобто, безпосередньо визначається об'єкт оподаткування. Саме із витратами пов'язується переважна кількість спорів між платниками цього податку і контролюючими органами. Усі витрати законодавець поділяє на ті, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, та ті, що не враховуються. Слід звернути увагу на певні недоліки законодавчої техніки, які наявні, зокрема при визначенні витрат, що входять до собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Так, закріплюючи такі складові витрати у п'яти підпунктах, передбачається подальша деталізація кожного з них. Натомість, законодавець розкриває перший, другий та п'ятий елемент структури собівартості, залишаючи нерозкритими амортизацію виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг та вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

*У підрозділі 2.3 „Ставка податку на прибуток та її правова регламентація”* проводиться дослідження правового регулювання ставки податку на прибуток підприємств. Ставка оподаткування є одним з основних елементів механізму податку, без якого неможливо уявити будь-якого податку. Вона становить собою податкові

нарахування на одиницю виміру податкової бази. Відмінною рисою даного елемента порівняно з іншими основними елементами податкового механізму (платником, об'єктом) є його мобільність, рухливість, завдяки чому з'являється можливість лише змінивши ставку оперативно змінювати обсяги податкових надходжень, стимулювати або стримувати певні сфери господарської діяльності.

Звертається увага не тільки на безпосередньо ставку податку на прибуток підприємств, а й проводиться загальна класифікація ставок як одного з основних елементів правового механізму податку. Найбільш глибоко розкрито класифікацію ставок залежно від податкового тиску (базова, знижена й підвищена ставки податку). Базова ставка не враховує ні особливостей платника податків, ні виду діяльності, яким він займається. Знижена ставка встановлюється в силу наявності в конкретного виду платників податків особливих обставин або заняття ними специфічними видами діяльності. У низці випадків установа зниженої ставки має на меті стимулювання заняття певним видом діяльності, або ж мати деякою мірою характер податкової пільги. Застосування підвищеної податкової ставки часто зумовлено високою прибутковістю специфічних видів діяльності і спрямовано на більш раціональний перерозподіл податкового тиску. Зазначається, що з прийняттям Податкового кодексу України з'явилося чітке нормативне визначення базової (основної) ставки податку як ставки, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом Кодексу. Примітно, що під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок.

Наголошується, що зменшення ставки податку на прибуток стало однією з головних новацій Податкового кодексу. Однак, навряд чи виправданим було б зниження ставки на прибуток одразу на 6 пунктів. Як реакція на стримувальні рекомендації Міжнародного валютного фонду, падіння ставки податку на прибуток за фінальним варіантом Кодексу відбуватиметься поступово. Шляхом зниження на 2% щороку, окрім останнього (на 3%), ставка податку на 2014 рік досягне 16%. Сумарне зменшення податку на 9% виглядає досить переконливо. Однак необхідно пам'ятати про зміни у регулюванні й інших елементів правового механізму цього податку. При скороченні в Податковому кодексі ставки податку на прибуток одночасно відбувається певне розширення бази оподаткування. У результаті, зниження податкового тиску на платників може виявитися не таким вже і відчутним. Більш того, додаткові норми, що регламентують порядок розрахунку податкових зобов'язань, ускладнять звітність. Зниження на 9 пунктів номінальної ставки податку на прибуток повинно створити конкурентноздатний податковий режим. Однак, у Європі діють і менші ставки податку на прибуток: у Болгарії і Чехії – 10%, в Ірландії – 12,5%, в Литві і Латвії – 15%. По-друге, в європейському законодавстві існує широкий перелік податкових знижок, активно застосовується прискорений метод амортизації, тому реальна ставка податку дуже часто істотно нижча за номінальну. І головне, в ЄС набагато простіший порядок визначення бази оподаткування і власне податкова звітність, ніж в Україні.

**У розділі 3 „Додаткові елементи правового механізму податку на прибуток та їх законодавче закріплення”** дається аналіз додаткових елементів правового механізму податку на прибуток підприємств (пільг, порядку сплати, надання звітності, особливостей обліку тощо).

У підрозділі 3.1 „Правове регулювання пільг при справлянні податку на прибуток” увагу зосереджено на особливостях різних форм пільг по податку на прибуток підприємств. Виокремлення дослідження пільг в окремий підрозділ обумовлено великим значенням цього елемента правового механізму податку. Застосування тієї чи іншої пільги (встановлення зниженої ставки для окремих видів прибутків, розширення кола витрат, застосування спрощеного порядку обліку, зміна строків сплати та т.п.) дозволяє оперативної та ефективно проводити політику стримування або стимулювання окремих категорій платників або видів діяльності. Тобто, пільги є потужним регулятором, спрямованим на досягнення цілей, які для держави є пріоритетними на певному етапі.

Вбачається, що характер та особливості регулювання податкових відносин дещо уточнюють зміст податкової пільги. Так, платник податку має право на використання податкової пільги, яке доповнюється щонайменше двома обов'язками: по-перше, обов'язком довести підстави податкової пільги, а по-друге – обов'язок звітувати, що податкова пільга була використана саме на тих підставах, на яких вона була надана. Ось так, закріплюється звітний обов'язок щодо податкової пільги, на підставі якого податковим органом робиться висновок щодо доцільності й законності реалізації права на таку пільгу.

Дослідження пільг по податку на прибуток підприємств передбачає проведення їх класифікації. Враховуючи співвідношення між змістом податкового обов'язку і правовим механізмом податку – те, яким чином характер закріплення його елементів впливає на обов'язки платника по обліку, сплаті та звітності, деталізація податкової пільги за елементами правового механізму податку реалізує більш правозастосовчу спрямованість. За цією підставою податкові пільги можуть бути диференційовані на: 1) податкові пільги відносно платників податків (особливий статус); 2) податкові пільги за об'єктом оподаткування (урахування певних видів доходів, видатків); 3) використання знижених ставок оподаткування.

Особлива увага звертається на передбачений Податковим кодексом України різновид податкової пільги, як „податкові канікули”, що застосовуються до окремих видів платників податку тимчасово строком на п'ять років, і полягає у застосуванні нульової ставки до окремих категорій платників. „Податкові канікули”, що є типовою формою податкового стимулювання, можуть застосовуватись і щодо нових підприємств та частини суб'єктів малого підприємництва з урахуванням встановлених обмежень. Одночасно, застосування „податкових канікул”, не звільняє таких платників від обов'язку вести податковий облік та подавати податкову звітність. По-перше, такі платники повинні подавати декларації за спрощеною формою. По-друге, суми коштів, які такі платники теоретично повинні були б сплатити до бюджету, вони в обов'язковому порядку повинні спрямовувати на переоснащення матеріально-технічної бази, повернення кредитів (і відсотків), використаних на такі капіталовкладення, а також на поповнення власних оборотних коштів. По-третє, суми несплаченого податку в податковому обліку визнаються доходами одночасно з визнанням (і в розмірі) витрат, зроблених немов би за їх рахунок. По-четверте, якщо виявиться, що суми „теоретичного” податку не використані підприємством у звітному періоді, або використані не за вказаним у Податковому кодексі цільовим призначенням, то в I кварталі наступного звітнього року підприємству доведеться сплатити до бюджету ці суми цілком реальними грошима.

У підрозділі 3.2 „Правові процедури обліку та звітності при справлянні податку на прибуток” акцент робиться на процесуальній складовій відносин з приводу сплати податку на прибуток підприємств та ведення обліку об’єктів оподаткування й складання і подання податкової звітності.

Зазначається, що податковий обов’язок реалізується за допомогою великої кількості податкових процедур, які умовно можна поділити на три блоки за структурою податкового обов’язку: процедури податкового обліку, процедури сплати податку, процедури податкової звітності. Серед обов’язків платника податків закріплений обов’язок вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів. У цьому підрозділі облік об’єктів оподаткування та податкова звітність розглядається як два взаємозалежних обов’язки платника, оскільки у документах податкової звітності фактично відображаються і підсумовуються результати обліку.

Обов’язок вести податковий облік виникає у платника податку на прибуток підприємств з моменту створення юридичної особи та взяття її на облік органами державної податкової служби як платника податку. На юридичних осіб – платників податків поряд з обов’язком вести податковий облік законодавством покладено обов’язок вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність. Одним із проблемних є питання співіснування податкового та бухгалтерського обліку та врегулювання розбіжностей між ними. Разом із тим, вихідна база і бухгалтерського, і податкового обліку єдина – дані первинного обліку. Єдиною підставою обліку є первинні документи, але цілі бухгалтерського й податкового обліку різні – перший відображає поточний стан господарської діяльності підприємства, в той час як останній застосовується з метою оподаткування відповідного об’єкту. Дані податкового обліку повинні відображати порядок формування суми доходів і витрат, частки витрат, що враховуються в поточному податковому періоді і в наступних періодах, суму податкової заборгованості тощо.

Окрім питань обліку та звітності значна увага приділяється особливостям зміни строків сплати податку на прибуток підприємств. Податковим кодексом України доволі чітко закріплено порядок надання розстрочки та відстрочки сплати податку, встановлені підстави для такого надання. Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов’язань або податкового боргу. Підставою для розстрочення грошових зобов’язань платника податків є надання ним доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків; для відстрочення – надання доказів, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, які призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків. Крім того, платник податку зобов’язаний надати економічне обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов’язань та податкового боргу або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення або відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Реалізація процедур з податкової звітності у зв’язку з набранням чинності Податковим кодексом України передбачає певні особливості у перехідний період. За 2010 рік податкова звітність складалася за чинним на той момент законодавством і за

відповідною формою декларації з податку на прибуток підприємств. За перший квартал 2011 року також подається, затверджена на той момент форма декларації, і застосовуються всі норми Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”. А вже починаючи з другого кварталу 2011 року платники зобов’язані подавати декларацію за новою формою. У такому разі йдеться про впровадження не лише однієї оновленої форми податкової звітності, а про низку таких форм. Існування досить різноманітного кола суб’єктів господарської діяльності, які законодавчо віднесено до категорії платників податку на прибуток, зумовлює ряд особливостей порядку визначення об’єкту оподаткування та застосування ставки оподаткування, що, перш за все, передбачає різні форми податкової звітності. Цілком логічно, що нові форми податкової звітності по податку на прибуток підприємств будуть нормативно закріплені ближче до другого кварталу 2011 року, коли в дію вступають всі норми Податкового кодексу, якими регулюється сплата цього податку.

## ВИСНОВКИ

Дисертаційне дослідження проведене на основі аналізу податкового законодавства, яке діяло до прийняття Податкового кодексу України, чинного законодавства України, правозастосовчої практики, а також із урахуванням положень наукових праць у галузях фінансового, податкового адміністративного права, господарського права і процесу. В результаті проведеного дослідження було вирішене наукове завдання, яке полягає у проведенні комплексного аналізу податку на прибуток підприємств, визначенні його місця і значення серед інших податків, які справляються в Україні, дослідженні всіх складових елементів правового механізму цього загальнообов’язкового платежу з урахуванням динаміки розвитку правовідносин між платниками та контролюючими органами. У ході дослідження було зроблено такі висновки:

1. Вельми важливим при характеристиці податкової системи й проведенні класифікації податків і зборів є розподілення податків на прямі та непрямі, що має не лише теоретичне значення. В законодавстві України використовується поняття „непрямих податків”, хоча загальної законодавчої дефініції прямого чи непрямих податку немає. Виходячи із системного аналізу елементів правового механізму податку на прибуток його потрібно відносити до категорії прямих податків.

2. В якості синонімів інколи в літературі використовуються поняття доходу та прибутку при характеристиці податкового обов’язку фізичних або юридичних осіб. Прибутку як об’єкта оподаткування у фізичної особи не може бути взагалі. Прибуток як особливий податковий атрибут характеризує діяльність виключно юридичних осіб (для його розрахунку необхідні показники бухгалтерського обліку, облік основних фондів та оборотних засобів і т.д., що можуть робити виключно спеціальні учасники податкових відносин – суб’єкти підприємницької діяльності).

3. Необхідно розмежовувати підстави виникнення податкового обов’язку в цілому та підстави виникнення безпосередньо обов’язку зі сплати податку або збору як основного обов’язку платника податків. Це принципово важливий момент, оскільки за наявності в особи статусу платника податків та наявності об’єкта оподаткування обов’язок зі сплати податку може і не виникнути.

4. Особливістю правового регулювання платника податку й об’єкта оподаткування є досить тісний взаємозв’язок і кореспонденція цих елементів правового механізму податку. Податковий обов’язок в тієї чи іншої особи виникає тільки за наявності в неї об’єкта оподаткування. Тому за статтею, що визначає платника податку на прибуток

підприємств, звичайно, розташовується стаття, яка закріплює основи регулювання об'єкта оподаткування. Бажаним було б при визначенні об'єкта оподаткування закріпити принциповий підхід до характеристики і регулювання цього поняття, оскільки у статті, що визначає платника податку, уже сформований основний підхід при деталізації об'єкта оподаткування.

5. У загальному сенсі об'єктом оподаткування є прибуток платника податків, що визначається як різниця між сумами отриманого доходу і зроблених витрат. Однак якщо під доходом розуміють всі надходження платника податків, то ключовим поняттям при визначенні об'єкта оподаткування стає визначення обсягу видатків, які приймаються до відрахування.

6. Юридичних осіб – платників податку на прибуток можна класифікувати за особливостями їх правового статусу (на загальні та спеціальні). Кінцевою метою проведення такої класифікації є розмежування особливостей реалізації податкового обов'язку кожним з цих видів зобов'язаних суб'єктів. До загальних будуть відноситись ті суб'єкти господарювання – юридичні особи, які не відрізняються жодними особливостями, до спеціальних – ті юридичні особи, що мають певні спеціальні ознаки.

7. Базова ставка не враховує ні особливостей платника податків, ні виду діяльності, яким він займається. Знижена ставка встановлюється в силу наявності в конкретного виду платників податків особливих обставин або заняття ними специфічними видами діяльності. Застосування підвищеної податкової ставки часто зумовлено високою прибутковістю специфічних видів діяльності і спрямовано на більш раціональний перерозподіл податкового тиску.

8. Скорочуватися може сума податку, яка підлягає сплаті, а не самі податкові обов'язки. При цьому податкова пільга тільки змінює, а не зменшує податковий обов'язок, надаючи певні звільнення, оскільки не можна говорити про зменшення обов'язку щодо податкового обліку або податкової звітності.

9. Через систему пільг при оподаткуванні має реалізуватися один з найважливіших принципів – гнучкість, коли, закріплюючи стабільні, тривалі норми (поняття платника податку, об'єкта оподаткування, ставки оподаткування) через надання пільг держава регулює особливості застосування того чи іншого податку в дещо змінених умовах.

10. Платник податку має право на використання податкової пільги, яке доповнюється щонайменше двома обов'язками: по-перше, обов'язком довести підстави податкової пільги, а по-друге – обов'язком звітувати, що податкова пільга була використана саме на тих підставах, на яких вона була надана. Ось так, закріплюється звітний обов'язок щодо податкової пільги, на підставі якого податковим органом робиться висновок щодо доцільності й законності реалізації права на таку пільгу.

11. Податковий кодекс України закріпив новий підхід до визначення об'єкта оподаткування цим податком: змінилася загальна формула визначення прибутку, а також основні категорії за допомогою яких він визначається. Так, зникають конструкції „валовий дохід“, „скоригований валовий дохід“, „валові витрати“ та з'являються конструкції „дохід звітного періоду“, „витрати звітного періоду“ та ін.

12. Прийняття Податкового кодексу України стало етапною подією з точки зору правової регламентації та співіснування двох облікових систем – бухгалтерського та податкового обліку. Реформування систем обліку викликало проблему різниці між прибутком, який нараховується у фінансовому обліку та прибутком, який визначається з метою оподаткування.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Черних Д.С. Значення принципу резидентства при оподаткуванні доходів та прибутків / Д.С. Черних // Держава та регіони: науково-виробничий журнал. – 2010. – № 1. – С. 171-174.
2. Черних Д.С. Узгодження визначень платника податку та об'єкта оподаткування при регулюванні справляння податків та зборів / Д.С. Черних // Держава та регіони: науково-виробничий журнал. – 2010. – № 3. – С. 220-224.
3. Черних Д.С. Дохід та його елементи як підстави справляння особистих податків в Україні / Д.С. Черних // Право і суспільство: науковий журнал. – 2010. - № 3. – С. 165-168.
4. Черних Д. С. Дохід та прибуток як різновиди об'єкта оподаткування при оподаткуванні юридичних та фізичних осіб / Д. С. Черних // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 23-24 листопада 2007 р.). – К., 2008. – С. 77-80.
5. Черних Д. С. До питання щодо визначення об'єкту при оподаткуванні юридичних та фізичних осіб / Д. С. Черних // Правова держава: сьогодні і перспективи. Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених (м. Суми, 29 березня 2008 р.). – Суми: Слобожанщина, 2008. – С. 206-208.
6. Черних Д. С. Співвідношення суб'єкта та об'єкта в постійному представництві при міжнародному оподаткуванні / Д. С. Черних // Проблеми державно-правового розвитку в умовах європейської інтеграції і глобалізації: Матеріали між нар. наук. семінару (м. Харків, 16 травня 2008 р.). – Х.: Право, 2008. – С. 168-170.
7. Черних Д. С. Критерій резидентства при виникненні обов'язності по налогообложенню доходів / Д. С. Черних // Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации: материалы междунар. науч.-практ. конф (15-16 апреля 2010 г., г. Харьков). – Х.: НИИ гос. стр-ва и мест. самоуправления, 2010. – С. 197-199.

## АНОТАЦІЇ

### **Черних Д.С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Академія праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. – Київ, 2011.

Дисертацію присвячено комплексному науковому аналізу одного з найбільш важливих податків в Україні – податку на прибуток підприємств. З метою розкриття сутності цього податку проводиться визначення його місця в системі оподаткування України, досліджуються підстави виникнення обов'язку з його сплати, аналізуються вектори податкових реформ, що проводяться в Україні в останні роки. При аналізі правового статусу платника даного податку наголошується на важливості розмежування платників на резидентів і нерезидентів, що обумовлює й різний підхід до доходів, одержуваних ними.

Дослідження об'єкту податку на прибуток підприємств обумовило необхідність диференціації понять доход та прибуток. Зазначається, що на відміну від категорії „доход”, категорія „прибуток” притаманна лише податкам з юридичних осіб. Фактично



прибуток – це доход, зменшений на суму дозволених витрат, які враховуються за особливими процедурами. Значна увага в дисертації приділяється особливостям правового регулювання ставки податку на прибуток підприємств. При цьому висвітлюються концептуальні зміни законодавства у зв'язку з прийняттям у грудні 2010 року Податкового кодексу України, а саме – суттєве поступове зниження ставки даного податку з 25 відсотків до 16. Разом із тим, відмічається розширення бази оподаткування, за рахунок чого покривається ця різниця в 9 відсотків, тобто фактично податковий тиск перерозподілено, а не зменшено.

**Ключові слова:** податок, податковий обов'язок, податок на прибуток підприємств, податок на прибуток, прибутковий податок, платник податку, об'єкт оподаткування, доход, прибуток, ставка податку, податковий облік, податкова звітність.

**Черных Д.С. Правовое регулирование налогообложения прибыли предприятий. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Академия труда и социальных отношений Федерации профсоюзов Украины. – Киев, 2011.

Диссертация посвящена комплексному научному анализу одного из наиболее важных налогов в Украине – налога на прибыль предприятий. С целью раскрытия сущности этого налога производится определение его места в системе налогообложения Украины, исследуются основания возникновения обязанности по его уплате, анализируются направления налоговых реформ, проводимых в Украине в последние годы.

В работе исследование правового регулирования налога на прибыль предприятий производится исходя из теоретической конструкции правового механизма налога, т.е. поэлементно. При анализе правового статуса плательщика данного налога подчеркивается важность разграничения плательщиков на резидентов и нерезидентов, что обуславливает и различный подход к доходам, получаемым ими. При налогообложении резидентов учитываются все виды доходов плательщика (на территории Украины и за ее пределами), в то время как нерезидентами выступают плательщики, у которых обязанность по уплате налогов возникает только по месту получения доходов. Кроме того, обращается внимание на то, что нельзя отождествлять следующие категории, которые активно используются в сфере налогообложения: а) „налоговое представительство“ как институт налогового права, регулирующий отношения, в которых участвуют представители (законные, уполномоченные, официальные), б) „представительство“ как разновидность обособленного подразделения юридического лица, в) „постоянное представительство“ как отдельный вид плательщика налога на прибыль.

Основополагающим при характеристике дохода (прибыли) является неразрывная связь плательщика и объекта как элементов правового механизма налога. Такая связь имеет устойчивые исторические традиции: одним из первых видов налогов, который характеризовался сложившимся механизмом, был подушный, его объектом был непосредственно плательщик. Исследование объекта налога на прибыль предприятий обусловило необходимость дифференциации понятий доход и прибыль. Отмечается, что в отличие от категории „доход“, категория „прибыль“ присуща лишь налогам с

юридических лиц. Фактически прибыль – это доход, уменьшенный на сумму разрешенных расходов (затрат), учитываемых по особым процедурам.

Значительное внимание в диссертации уделяется особенностям правового регулирования ставки налога на прибыль предприятий. При этом освещаются концептуальные изменения законодательства в связи с принятием в декабре 2010 года Налогового кодекса Украины, а именно – существенное постепенное снижение ставки данного налога с 25 процентов до 16. Вместе с тем, отмечается расширение базы налогообложения, за счет чего покрывается эта разница в 9 процентов, т.е. фактически налоговое давление перераспределено, а не уменьшено. Анализируются также и изменения относительно правового регулирования льгот по налогу на прибыль предприятий. При этом, в свете последних изменений налогового законодательства, основное внимание уделяется конструкции „налоговых каникул”. Фактически, она предусматривает освобождение от уплаты данного налога для отдельных категорий плательщиков сроком на пять лет и представляет собой форму налогового стимулирования. Но в этом случае речь не идет об освобождении от налоговой обязанности вообще, а лишь о временном освобождении от необходимости выполнения одной ее составляющей – обязанности по уплате налога, так как обязанности по налоговому учету и налоговой отчетности должны выполняться независимо от того, подпадает плательщик под действие „налоговых каникул”, или нет.

**Ключевые слова:** налог, налоговая обязанность, налог на прибыль предприятий, налог на прибыль, подоходный налог, налогоплательщик, объект налогообложения, доход, прибыль, ставка налога, налоговый учет, налоговая отчетность.

**Chernikh D.S. Legal regulation of the profit tax of enterprises. – Manuscript.**

Thesis for the degree of legal specialty 12.00.07 - administrative law and procedure, financial law, information law. - Academy of labour and social affairs federation of Trade unions of Ukraine. – Kyiv, 2011.

Dissertation presents a comprehensive scientific analysis of one of the most important taxes in Ukraine - CIT. For elucidation of this tax is held to determine its place in the taxation system of Ukraine, examined the grounds of the obligation of its payment, vector analysis of tax reforms undertaken in Ukraine in recent years. When analyzing the legal status of the tax payer stresses the importance of separation of taxpayers to residents, and that causes a different approach to income derived by them.

Studies of the income tax has caused the need for differentiation of the concepts, revenue and profit. It is noted that unlike the category "income" category "income" taxes only characteristic of legal persons. In fact income - income is reduced to the amount of allowable expenses, which are under special procedures. Much attention is paid to the thesis of legal regulation of tax rates on profits. This highlights the conceptual changes in legislation in connection with the adoption in December 2010 of the Tax Code of Ukraine, namely - a significant gradual decrease in the tax rate from 25 percent to 16. However, the observed broadening the tax base, thereby covered by this difference in 9 percent, that is actually redistributed the tax burden, not reduced.

**Keywords:** tax, tax, duty, income tax, profit tax, income tax, the taxpayer, the object of taxation, income, income tax rate, tax accounting, tax reporting.

