

Лук'янцев С. О.,
здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ТА НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті проводиться порівняльно-правова характеристика податку на прибуток підприємств і непрямих податків в Україні. Проаналізовано наукові праці сучасних авторів та норми чинного законодавства з огляду на вищезазначену проблематику. Наголошується на тому, що найбільш схожими є податки однієї групи. Зазначається, що за механізмом дії податок на прибуток підприємств найближчий до податку на доходи фізичних осіб. Встановлено, що чинне податкове законодавство під час регулювання процедур сплати, обліку й звітності щодо податку на прибуток підприємств містить відсылні норми до розділів, якими регулюються інші платежі. Зроблені власні висновки щодо основних проблем правового регулювання податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, а також запропоновані відповідні зміни й доповнення до чинного законодавства з метою покращення та оптимізації правового регулювання суспільних відносин, які виникають у цій сфері.

Ключові слова: порівняльно-правова характеристика, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, прями та непрямі податки, податкова система держави.

Постановка проблеми. Варто розглянути наукові праці сучасних авторів і норми чинного законодавства щодо податку на прибуток підприємств та непрямих податків в Україні. Найбільш схожими є податки однієї групи. За механізмом дії податок на прибуток підприємств найближчий до податку на доходи фізичних осіб. Чинне податкове законодавство під час регулювання процедур сплати, обліку й звітності щодо податку на прибуток підприємств містить відсылні норми до розділів, якими регулюються інші платежі.

Мета статті – провести порівняльно-правову характеристику податку на прибуток підприємств та непрямих податків в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на додану вартість належить до категорії непрямих податків, що зумовлено насамперед розривом реального та формального платника. Т.М. Мараховська звертає увагу на те, що в складі податкової системи України переважають прями податки. Аналізуючи становлення національної податкової системи, учений зазначає, що в 1993 р. перевага непрямого оподаткування над прямим була очевидною (53,7% проти 45%), проте в 1996 р. почався процес зворотних зрушень – 52,5% проти 42,7%. У 1998 р. зменшилась питома вага також прямих (46,3%) і непрямих (40,7%) податків [4, с. 81–83]. Г.В. Бех вказує на аналогічну тенденцію в динаміці співвідношення двох основних видів прямих і непрямих податків – податку на прибуток та податку на додану вартість – із тією лише різницею, що з 1996 р. переважає податок на додану вартість [1, с. 22].

Останнім часом, особливо після набуття чинності Податковим кодексом України, ситуація щодо співвідношення запланованих надходжень від податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість не змінилась. Наочно це можна побачити під час порівняння законів України про Державний бюджет. Ми звели ці дані в таблицю на представили в графічному вигляді (див. табл. 1 та рис. 1).

Таблиця 1

Надходження від податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у період 2011–2017 рр.

Рік	Надходження від податку на прибуток підприємств	Надходження від податку на додану вартість
2011	47 563 588,3	128 457 495,6
2012	58 236 909,9	164 125 559,4
2013	57 928 308,0	135 679 750,1
2014	40 290 358,6	149 958 666,5
2015	36 915 000,0	180 006 065,5
2016	48 559 000,0	232 658 000,0
2017	57 916 200,0	293 102 688,0

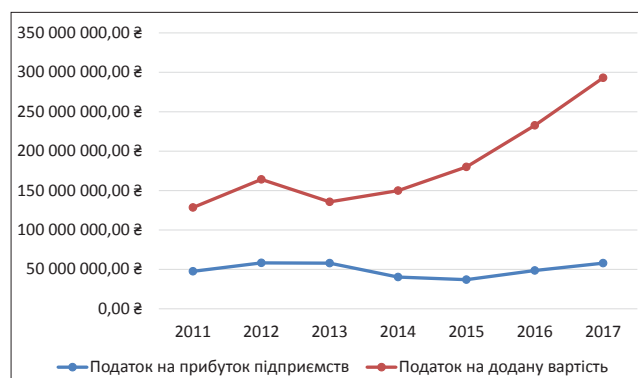


Рис. 1. Надходження від податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у період 2011–2017 рр.

Важливою особливістю податку на додану вартість є можливість застосування механізму податкового кредиту. Його застосування суттєво впливає на порядок виконання податкового обов'язку та надходження коштів від сплати податку. Варто підкреслити, що первісно конструкція податкового кредиту з'явилась у 1992 р. та застосовувалась під час сплати податку на прибуток підприємств та організацій, що існував на той час в Україні. Під терміном «податковий кредит» розумілась відстрочка сплати податку на певний строк [9]. З 1997 р. ця конструкція почала застосовуватись і до податку на додану вартість. У той час під податковим кредитом розумілась сума, на яку платник податку має право зменшити податко-

ве зобов'язання звітного періоду [8]. Механізм податкового кредиту щодо податку на додану вартість не застосовувався до 1997 р. [7]. Отже, у незалежній Україні первісно механізм податкового кредиту з'явився саме щодо податку на прибуток підприємств, хоча суттєво відрізнявся від сучасного розуміння податкового кредиту.

Іншим непрямим податком, який сплачується в Україні, є акцизний податок. Тривалий час цей платіж називали акцизним збором, проте він фактично завжди залишався податком. Лише з прийняттям Податкового кодексу України в 2010 р. назва цього платежу стала відповідати його суті. Г.В. Бех підкреслює, що обидва непрямі податки є податками на споживання та реалізуються в цінах на товари, тому тягар непрямого оподаткування падає на ті групи населення, які характеризуються більш високим рівнем споживання. Терміни їх реалізації й сплати практично співпадають. Крім того, однією з характерних рис цих податків є те, що вони можуть збиратись із відносно нечисленних джерел за одночасно широкого економічного ефекту [1, с. 22–23]. Наведено порівняльно-статистичні дані щодо обсягів запланованих надходжень податку на прибуток підприємств та акцизного податку (див. табл. 2 та рис. 2).

На діяльність підприємств в Україні значний вплив мають процеси, пов'язані із ціноутворенням на сировину й обладнання. З огляду на значний рівень міжнародного товарообігу в Україні діють ввізне та вивізні мита. Їх рівень зумовлює вибір засобів виробництва підприємствами, сировини, тому опосередковано впливає на надходження від податку на прибуток підприємств. І.Х. Озеров та І.Т. Тарасов, характеризуючи систему оподаткування XVII – XVIII століть, вказували на те, що прямі податки формували основу податкової системи та являли собою податки, які справлялись у процесі придбання й накопичення матеріальних благ. Вони визначались розмі-

ром об'єкта оподаткування, сплачувались власником або виробником [6, с. 255; 13, с. 609].

Д.Г. Черник зауважує, що через недостатність надходжень від прямих податків з'явилися збори, які мали характер мита: «У Давній Русі непряме оподаткування спочатку існувало у вигляді торгового й судового мита. Був також «перевіз» як плата за перевіз через річку, «торгове» мито – за право влаштувати ринки» [5, с. 9]. Після цього виникли акцизи. У XIX столітті І.Х. Озеров визначав еволюцію податків таким чином: 1) від оподаткування предметів першої необхідності переходять до оподаткування предметів другорядної необхідності; 2) замість оподаткування багаточисленних предметів концентрують оподаткування на невеликій кількості таких предметів; 3) від звіту кількості, яка очікується за зовнішніми ознаками працездатності апаратів і кількості матеріалу, до обліку готового продукту [6, с. 123]. Отже, мито є специфічним платежем, який однозначно не можна віднести ні до прямих, ні до непрямих платежів.

Якщо податок на прибуток підприємств має всі ознаки податку, то мито, на відміну від нього, є умовним платежем. Характеризуючи мито, Г.В. Бех зазначає: «З одного боку, мито близько примикає до непрямих податків, наприклад, до акцизів (деякі автори зводять їх в одну групу платежів). З іншого боку, подібні платежі мають чітко виражений умовний характер – переміщення через митний кордон – і це не дає змогу віднести їх до податків у чистому вигляді» [1, с. 40]. Н.І. Хімичева підкреслює, що сплата мита, на відміну від податків, пов'язується з наданням конкретній особі (платнику) права на ввезення або вивезення товару, пересуванням їх через митний кордон, і це дає змогу платнику користуватись певними благами [16, с. 189]. Також обов'язок щодо сплати мита з'являється у зв'язку з виникненням в особи необхідності отримання права

Таблиця 2

Надходження від податку на прибуток підприємств та акцизного податку в період 2011–2017 рр.

Рік	Надходження від податку на прибуток підприємств	Надходження від акцизного податку
2011	47 563 588,3	366 488 000,0
2012	58 236 909,9	417 230 000,0
2013	57 928 308,0	407 520 000,0
2014	40 290 358,6	449 279 031,0
2015	36 915 000,0	600 256 592,0
2016	48 559 000,0	818 920 000,0
2017	57 916 200,0	113 336 0000,0

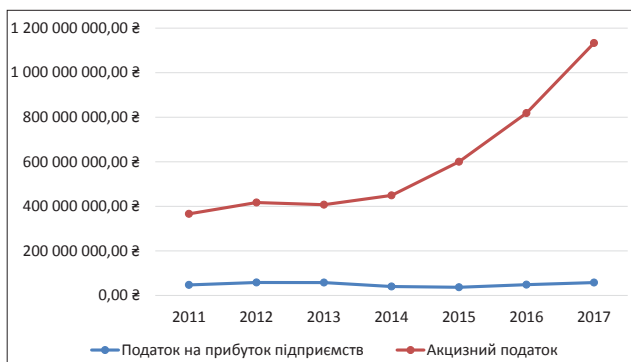


Рис. 2. Надходження від податку на прибуток підприємств та акцизного податку в період 2011–2017 рр.

Таблиця 3

Надходження від податку на прибуток підприємств та мита в період 2011–2017 рр.

Рік	Надходження від податку на прибуток підприємств	Надходження від мита
2011	47 563 588,3	12 411 676,0
2012	58 236 909,9	13 092 056,0
2013	57 928 308,0	15 324 000,0
2014	40 290 358,6	15 708 312,5
2015	36 915 000,0	37 667 000,0
2016	48 559 000,0	19 642 000,0
2017	57 916 200,0	22 750 000,0

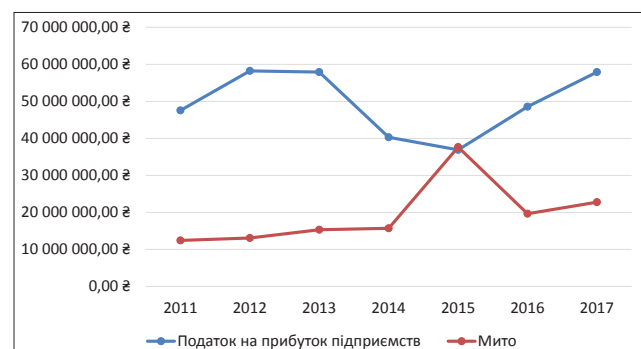


Рис. 3. Надходження від податку на прибуток підприємств та мита в період 2011–2017 рр.

переміщення товарів через митний кордон, тоді як для податків характерна регулярність сплати у визначені терміни. Цю думку розділяють багато інших авторів [10, с. 121; 14, с. 123–125; 11, с. 157–158; 12, с. 5–6; 15, с. 192; 2, с. 13; 3, с. 25].

Наведемо порівняльно-статистичні дані щодо обсягів запланованих надходжень податку на прибуток підприємств та мита в 2011–2017 рр. (див. табл. 3 та рис. 3).

Висновки. Таким чином, чинне податкове законодавство під час регулювання процедур сплати, обліку та звітності щодо податку на прибуток підприємств містить відсылні норми до розділів, якими регулюються інші платежі. Варто внести відповідні зміни й доповнення до чинного законодавства з метою покращення та оптимізації правового регулювання суспільних відносин, які виникають в аналізованій сфері.

Література:

1. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд. юрид. наук / Г.В. Бех. – Х., 2011. – 207 с.
2. Воротіна Н.В. Теоретичні питання податкового законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н.В. Воротіна. – К., 1996. – 24 с.
3. Глухов В.В. Налоги. Теория и практика : [учеб. пособие] / В.В. Глухов, И.В. Дольдэ. – СПб. : Специальная литература, 1996. – 282 с.
4. Мараховська Т.М. Податкове стимулювання підприємницької діяльності : дис. ... канд. екон. наук / Т.М. Мараховська. – Х., 2001. – 204 с.
5. Налоги : [учеб. пособие] / под общ. ред. Д.Г. Черника. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 656 с.
6. Озеров И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – М. : Типография И.Д. Сытина, 1914. – 729 с.
7. Петрова Г.В. Налоговое право : [учебник] / Г.В. Петрова. – М. : ИНФРА, 1997. – 271 с.
8. Про податок на додану вартість : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 14-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 78.
9. Про податок на додану вартість : Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.
10. Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 12-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 76.
11. Ровинский Е.А. Советское финансовое право / Е.А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1957. – 351 с.
12. Сабиров И.А. Некоторые проблемы финансового права / И.А. Сабиров // Проблемы финансового права : матер. міжнар. наук. конф. – Чернівці, 1996. – С. 157–158.
13. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. Введение: Общая часть / И.Т. Тарасов. – Ярославль : Законоведение, 1883–1885. – 710 с.
14. Финансовое право : [навч. посібник] / за заг. ред. Л.К. Воронової, Д.А. Бекерської. – К. : Вентурі, 1995. – 270 с.
15. Финансовое право : [навч. посібник] / за заг. ред. Л.К. Воронової. – К. : Вентурі, 1998. – 384 с.
16. Химичева Н.И. Налоговое право : [учебник] / Н.И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 750 с.

Лукьянцев С. А. Сравнительно-правовая характеристика налога на прибыль предприятий и косвенных налогов в Украине

Аннотация. В статье проводится сравнительно-правовая характеристика налога на прибыль предприятий и косвенных налогов в Украине. Были проанализированы научные труды современных авторов и нормы действующего законодательства в контексте вышеупомянутой проблематики. Акцентируется на том, что наиболее схожими являются налоги одной группы. Отмечается, что по механизму действия налог на прибыль предприятий ближе к налогу на доходы физических лиц. Установлено, что действующее налоговое законодательство при регулировании процедур уплаты, учета и отчетности по налогу на прибыль предприятий содержит отсылочные нормы к разделам, которые регулируют другие платежи. Сделаны собственные выводы относительно основных проблем правового регулирования налога на прибыль предприятий и налога на добавленную стоимость, а также предложены соответствующие изменения и дополнения в действующее законодательство с целью улучшения и оптимизации правового регулирования общественных отношений, возникающих в этой сфере.

Ключевые слова: сравнительно-правовая характеристика, налог на прибыль предприятий, налог на добавленную стоимость, прямые и косвенные налоги, налоговая система государства.

Lukiantsev S. Comparative legal characteristics of the tax on enterprise proceeds and immediate taxes in Ukraine

Summary. The article compares the legal characteristics of corporate income tax and indirect taxes in Ukraine. The scientific works of contemporary authors and the norms of the current legislation are analyzed in view of the aforementioned issues. It is noted that the most similar are taxes of one group. It is noted that according to the mechanism, the corporate profit tax is closest to the personal income tax. It is established that the current tax legislation regulating the procedures for payment, accounting and reporting on corporate profit tax contains provisions to the sections that govern other payments. Own conclusions have been made regarding the main problems of legal regulation of corporate profit tax and value added tax, as well as proposed amendments and additions to the current legislation in order to improve and optimize the legal regulation of social relations that arise in this area.

Key words: comparative legal characteristic, corporate profit tax, value added tax, direct and indirect taxes, state tax system.