

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

СОЛДУСОВА АЛІНА ВІКТОРІВНА

УДК 342.92

**ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ
ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ**

Спеціальність – 081 Право

Галузь знань – 08 Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

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

_____ **А.В. Солдусова**

Науковий керівник: Новицький Андрій Миколайович, доктор юридичних наук, професор

Ірпінь – 2023

АНОТАЦІЯ

Солдусова А.В. Правове забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. – Ірпінь, 2023.

Дисертація є одним із перших в Україні комплексних досліджень правового забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб. Розкривши у вступі дисертаційної праці актуальність теми та її значимість для дослідження з позицій фінансового права, авторкою, у *першому розділі*, присвяченому дослідженню загальнотеоретичних питань, розглянуто сутність інституту альтернативного оподаткування як наукової категорії із позиції правового забезпечення податкових відносин юридичних осіб. Авторкою зазначається, що однією із головних ознак альтернативності системи оподаткування є вільний вибір її платником податків. Саме можливість самостійно обирати ту чи іншу систему оподаткування за власним вибором, на свій розсуд є ознакою альтернативної системи оподаткування. Альтернативні системи оподаткування не розглядаються як інструмент зниження податкового навантаження платників податків. Вони не є системою обмежень у вільному виборі системи оподаткування, а слугують стимулом задля забезпечення того чи іншого кінцевого результату, зокрема яким є самостійний, вільний, альтернативний вибір системи оподаткування. У роботі виділено та обґрунтовано ознаки альтернативних систем оподаткування, зокрема: альтернативні системи оподаткування це дієвий механізм забезпечення стабільності податкових правовідносин; альтернативні системи оподаткування є елементом демократичних державницьких відносин, при якій фіскальна складова держави компенсується добровільним вибором платника податків щодо системи податкових правовідносин; платнику податків надається право щодо

самостійного вибору системи оподаткування в залежності від виду діяльності, сфери діяльності, умов здійснення діяльності; для застосування альтернативних видів системи оподаткування платник податків повинен виконати певні умови та відповідати зазначеним у вибраній системі оподаткування вимогам; альтернативні системи оподаткування відмінні від поняття податкові пільги, так як створюють замкнуту, цілісну систему оподаткування при якій повністю враховані всі особливості податкових правовідносин. Визначено ризики застосування альтернативних систем оподаткування задля зниження податкового навантаження: по-перше, зниження податкового навантаження для окремих платників податків створює анти конкурентне середовище яке може призвести до критичних, конфліктних ситуацій; по-друге, можливість мінімізувати сплату податків та обов'язкових платежів призводить до можливості легалізації злочинних намірів ухилення від сплати податків, через створення певних умов, та застосування правових механізмів, які призводять до можливості вибору альтернативних систем оподаткування; по-третє, державний бюджет недоотримає належних надходжень для забезпечення виконання необхідних соціальних, економічних та інших державних програм.

Розглянувши доктринальні підходи до формування визначення дефініції альтернативні системи оподаткування здобувачка дійшла висновку що поняття альтернативні системи оподаткування - це нормативно визначена система податкових правовідносин, яку платник податків самостійно обирає задля найбільш ефективного ведення підприємницької діяльності, при цьому забезпечивши виконання нормативно визначених умов, які передбачені чинним законодавством для певного виду діяльності, для окремих галузей, для окремих територій тощо, за яких стає можливим застосовувати обрану систему податкових правовідносин.

У *другому розділі* роботи авторкою досліджуються особливості правового забезпечення застосування альтернативних систем оподаткування юридичних осіб. Дослідивши спрощену систему оподаткування, обліку та

звітності як альтернативу податку на прибуток підприємств зазначається, що саме із запровадженням спрощеної системи оподаткування почали реально говорити про можливість застосування альтернативних систем оподаткування, що виражалось в можливості вільного вибору умов податкових правовідносин. Правове регулювання оподаткування актуальних сьогодні індустріальних парків можна розглядати як локальну, комплексну альтернативу оподаткуванню податком на прибуток підприємств оскільки вміщує в себе елементи подібні до спрощеної системи оподаткування, податку на виведений капітал, і ВЕЗ, але при цьому залишає вимоги до здійснення необхідних облікових та звітних процедур щодо податку на прибуток підприємств, ПДВ та інших податків.

Встановлено, що запровадженні особливі лояльні умови дали поштовх для розвитку як підприємницької складової суспільних відносин, так і адміністративно державної сфери в ІТ-відносинах. Розвиток діджиталізації суспільних відносин, державних послуг, розвиток комплексу адміністративних послуг через державний інформаційний портал Дія» - це та невелика частина позитивних результатів запроваджених у 2012 році спеціальних умов ведення економічної підприємницької діяльності в окремій сфері. Перехід на спеціальну (альтернативну) систему оподаткування не є імперативною нормою, а є виключним правом платника податків. Лише платник податків визначає для себе залишатись на загальній системі оподаткування чи переходити на альтернативну, для ІТ-сфери встановлена особлива, альтернативна система оподаткування, яка дістала назву «Дія Сіті».

Запропоновано під поняттям «альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві» розуміти особливий різновид спеціальних організаційно-податкових режимів сприяння певним групам платників податків зайнятим сільським господарством (як юридичним так і фізичним особам) у межах загального механізму оподаткування, під яким розуміється встановлення податковим законодавством спеціальних умов стягування

однієї чи кількох податків, що стосуються окремих категорій платників податків чи певних територій. На основі аналізу альтернативних систем оподаткування в сільському господарстві зроблено висновок, що податковий вплив на сільськогосподарське виробництво є одним з найважливіших методів опосередкованого регулювання цін на макрорівні. Це надає підставу вважати, що вдосконалення системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників повинно здійснюватися державою з урахуванням специфіки реалізації регулюючої функції податків. У цьому контексті показник податкового навантаження на платника податків є мірником ступеня впливу регулюючої функції податків.

У *третьому розділі* дисертанткою запропоновано напрями удосконалення правового забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб. Аналіз концептуальних підходів щодо запровадження податку на виведений капітал, який запропоновано в різних законопроектах чи наукових дослідженнях показує однозначну перспективність такого напрямку податкових відносин в Україні. Наголошено на тому, що загальна заміна одного податку іншим може призвести до тимчасових, разових збільшень надходжень або навпаки – до різкого зниження (це залежить від визначеного процесуальних податкових правовідносин адміністрування такого податку). Звернуто увагу, що не всі платники готові до такого переходу, не всі платники підтримують таку заміну та не для всіх платників введення нового податку на виведений капітал буде економічно вигідним та запропоновано компроміс, при якому зможуть існувати обидва податки – податок на прибуток підприємств та податок на виведений капітал. При цьому альтернативному виборі систем податкових правовідносин можуть застосовуватись певні специфічні умови застосування того чи іншого податку.

Запропоновано після перемоги та закінчення воєнного стану для забезпечення нормальних, високоморальних правовідносин між податковими органами та платниками податків необхідно додати норму в податкове

законодавство про оптимальні, розумні строки відновлення спроможності виконання своїх конституційних зобов'язань платниками податків за визначеною податковою системою. Про що буде повідомлений встановлений податковий орган, який буде в подальшому здійснювати надання адміністративно-податкових послуг платнику податків.

Ключові слова: альтернативні системи оподаткування, податки, податкове законодавство, суб'єкти податкових правовідносин, платники податків, податкові органи, антикризове оподаткування, податок на прибуток підприємств, податок на виведений капітал, податкова відповідальність, контролюючий орган, резидент, нерезидент, непрямі податки, податкова політика, оподаткування суб'єктів малого підприємництва, вдосконалення податкових ставок.

SUMMARY

Soldusova A. V. Legal provision of alternative taxation systems. – Manuscript of qualifying scientific work.

Dissertation for obtaining the degree Doctor of Philosophy (PhD) in the specialty 081 "Law". State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine. – Irpin, 2023.

The dissertation is one of the first Ukrainian complex studies of legal support of legal entities' alternative taxation systems. Having revealed in the introduction of the dissertation the relevance of the topic and its significance for research from the standpoint of financial law, the author devoted the first chapter to the study of general theoretical issues, considered the essence of the institute of alternative taxation as a scientific category from the standpoint of legal support of legal entities' tax relations. The author notes that one of the main signs of the alternative taxation system is the free choice of the taxation system by taxpayer. It is the ability to independently choose between available taxation systems and that is a definite sign of an alternative taxation system. Alternative taxation systems are not

considered as a tool to reduce the tax burden of taxpayers. They are not a system of restrictions in the free choice of the taxation system but serve as stimulus to ensure one or another final result, in particular, which is an independent, free, alternative choice of the taxation system. The dissertation highlights and substantiates the features of alternative taxation systems, in particular: alternative taxation systems are an effective mechanism for ensuring the stability of tax legal relations; alternative taxation systems are an element of democratic state relations, in which the fiscal component of the state is compensated by the voluntary choice of the taxpayer regarding the system of tax relations; the taxpayer is given the right to independently choose the taxation system depending on the type of activity, field of activity, conditions of activity; to apply for alternative types of taxation system, the taxpayer must fulfill certain conditions and meet the requirements specified by the chosen taxation system; alternative taxation systems differ from the concept of tax benefits, as they create a closed, integrated taxation system in which all features of tax legal relations are fully taken into account. The risks of using alternative taxation systems to reduce the tax burden are identified: firstly, reducing the tax burden for individual taxpayers creates an anti-competitive environment that can lead to critical, conflict situations; secondly, the possibility of minimizing the taxes and mandatory payments leads to the possibility of legalizing criminal intentions of tax evasion through the creation of certain conditions, and the application of legal mechanisms that lead to the possibility of choosing alternative taxation systems; thirdly, the state budget will not receive adequate revenues to ensure the implementation of the necessary social, economic and other state programs.

Having analyzed doctrinal approaches to the formation of the definition of alternative taxation systems, the author concluded that the concept of alternative taxation systems is a normatively defined system of tax relations, which is independently chosen by the taxpayer for the most effective conduct of business activities, while ensuring the fulfillment of normatively defined conditions for a

certain type of activity, for certain industries, for certain territories, etc., for which it becomes possible to apply the chosen system of tax legal relations.

In the second chapter of the dissertation, the peculiarities of legal support for the usage of alternative taxation systems by legal entities are investigated. Having studied the simplified system of taxation, accounting and reporting as an alternative to corporate income tax, it is noted that with the introduction of the simplified taxation system started the real talk about the possibility of applying alternative taxation systems, which was expressed in the possibility of freely choosing the terms of tax relations. The legal regulation of the taxation of relevant industrial parks can be considered as a local, complex alternative to the corporate income tax taxation system, as it includes elements similar to the simplified taxation system, the tax on the withdrawn capital, and the VAT, but at the same time keeps the requirements for the necessary accounting and reporting procedures regarding corporate income tax, VAT and other taxes.

Found that the introduced special loyal conditions gave an impulse to the development of both the entrepreneurial component of public relations and the administrative state sphere in IT relations. The development of digitalization of public relations and state services, development of an administrative services system through the state information portal "Diia" is a small part of the positive results of the special conditions for conducting economic entrepreneurial activity in a separate economic field introduced in 2012. Switching to a special (alternative) taxation system is not a mandatory norm but is the exclusive right of the taxpayer. Only the taxpayer determines for himself whether to remain on the general taxation system or to switch to a special, alternative taxation system that has been established for the IT sector, which has received the name "Diia.City".

It is suggested that the concept "alternative taxation systems in agriculture" should be understood as a special type of special organizational and tax regimes of assistance to certain groups of taxpayers engaged in agriculture (both legal entities and individuals) within the general taxation mechanism, which is understood as the establishment of special collection conditions by tax legislation for one or more

taxes relating to certain categories of taxpayers or certain territories. Based on the analysis of alternative taxation systems in agriculture, it was concluded that the tax impact on agricultural production is one of the most important methods of indirect price regulation at the macro level. This gives reason to believe that the improvement of the taxation system of agricultural producers should be carried out by the state, considering the specifics of the regulatory function of taxes. In this context, the indicator of the tax burden on the taxpayer is a measure of the regulatory function of taxes influence.

In the third chapter the author offered directions for improving the legal provision of alternative taxation systems. An analysis of conceptual approaches to the introduction of a tax on withdrawn capital, which is proposed in various draft laws and scientific studies, shows the great perspective of these tax relations in Ukraine. It is emphasized that the general replacement of one tax with another can lead to temporary, one-time increase in revenues or, on the contrary, to a sharp decrease (it depends on the determined procedures of such tax administration). It is pointed out that not all taxpayers are ready for such transition, not all taxpayers support such replacement, and not all taxpayers will find it economically beneficial to introduce a new tax on withdrawn capital, and a compromise is proposed: both taxes can exist - a tax on corporate income and a tax on withdrawn capital. With this alternative choice of systems of tax legal relations, certain specific conditions of application on one of two taxes may be applied.

It is proposed that after the victory and the end of martial law, in order to ensure normal, highly moral legal relations between tax authorities and taxpayers, it is necessary to add a norm to the tax legislation on the optimal, reasonable terms for the restoration of the ability of taxpayers to fulfill their constitutional obligations under the specified tax system. The established tax authority, which will in the future provide administrative and tax services to the taxpayer, also will be reported about that.

Keywords: alternative taxation systems, taxes, tax legislation, subjects of tax legal relations, taxpayers, tax authorities, anti-crisis taxation, corporate income tax,

tax on withdrawn capital, tax liability, supervisory authority, resident, non-resident, indirect taxes, tax policy, taxation of small business entities, improvement of tax rates.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Кравзюк А. В. Податок на виведений капітал як альтернатива податку на прибуток. *Ірпінський юридичний часопис*. №2 (6). 2021. С. 96-106.
URL:

https://drive.google.com/file/d/1N57IzLFnSs_NJsJByZHwrFpyRoD6YqLF/view

2. Кравзюк А.В. Порівняльна характеристика правового регулювання податку на прибуток підприємств та спрощеної системи оподаткування юридичних осіб. *Ірпінський юридичний часопис*. №1(5). 2021. С. 97-105.
URL:

<https://drive.google.com/file/d/10ZEeKDDxiMIAEIt6bFhgyBwwTOB9v9NZ/view>

3. Leheza, Y., Novytskyi, A., Kravziuk, A., Repekha, N., & Yefremov, A. (2021). Guarantees within tax legal relations: challenges of the present day. *Cuestiones Políticas*, 39(71), 405-416. (Web of Science) URL: <https://www.webofscience.com/wos/author/record/24338703>.

4. Солдусова А.В. Альтернативні підходи до правового забезпечення оподаткування спеціальних територіальних громад податком на прибуток підприємств. *Юридичний науковий електронний журнал*. №6. 2023. С. 387-391. URL: http://lsey.org.ua/6_2023/90.pdf

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Новицький А. М. Кравзюк А. В. Правові основи діджиталізації як пріоритетного напрямку реформування податкової системи. *Молодіжний*

податковий конгрес [Електронне видання] : збірник тез (м. Ірпінь, 20 травня 2020 р.). Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 1347 с. С.593-595.

2. Кравзюк А.В. Деякі особливості правового забезпечення фінансової політики в Україні. *Матеріали Міжнародного податкового конгресу*. (м. Ірпінь, 3 грудня 2020 р.). Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 401 с.
<https://drive.google.com/file/d/1HmeKEaxTiS2nWyjH36e0OjOmpf9ZA10B/view>

3. Солдусова А.В. Право та мораль при виборі альтернативного оподаткування у воєнний період. Збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції з нагоди відзначення Дня науки – 2023 в Україні «Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану» (23 травня 2023 року). Київ: ДНДІ МВС України. 2023. 508 с. С.358-360.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН ЮРИДИЧНИХ ОСІБ..	14
1.1 Теоретичні підходи до визначення поняття альтернативних систем оподаткування як об'єктів правового регулювання	14
1.2. Правова природа юридичної особи як суб'єкта податкових правовідносин.....	27
1.3. Генезис правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні	55
Висновки до розділу 1.....	68
РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ.....	73
2.1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності як альтернатива податку на прибуток підприємств.....	73
2.2. Запровадження спеціальних економічних зон, як альтернативний підхід до оподаткування	85
2.3. Правове забезпечення альтернативної системи оподаткування як резидента Дія Сіті.....	99
2.4. Альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві	118
Висновки до розділу 2.....	133
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ.....	136

3.1. Податок на виведений капітал як альтернатива податку на прибуток підприємств в Україні	136
3.2. Правові режими оподаткування у воєнний час	152
Висновки до розділу 3.....	162
ВИСНОВКИ.....	165
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	174
ДОДАТКИ.....	194

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ПКУ – Податковий кодекс України.

ПнПП - податок на прибуток підприємств.

ВВП – валовий внутрішній продукт.

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб.

ПДВ – податок на додану вартість.

ВРУ Верховна Рада України

П(С)БО – Положення (стандарти бухгалтерського обліку).

ІП – індустріальний парк.

ЄП – єдиний податок.

ЄСВ – єдиний соціальний внесок.

ФОП-резидент – фізична особа підприємець – резидент.

ВЕЗ – вільна економічна зона.

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Сучасні реалії в яких функціонує податкова система України, військова агресія, спад економічної активності, значні втрати ресурсів це той невеликий перелік проблем, який необхідно вирішувати керівництву держави задля забезпечення потреб країни, народу, економіки. Аналіз наукових публікацій дає можливість говорити про необхідність створення нових підходів щодо формування умов, які забезпечать належні умови для податкових правовідносин, створення можливих умов для уникнення конфліктних ситуацій між платниками податків та податковою службою.

Значна кількість підготовлених проектів нормативних актів у зазначеній сфері, а саме у податкових правовідносинах, говорить про належну увагу зі сторони як законодавця так і великої кількості суб'єктів податкового регулювання. Наявність проблем пов'язаних із оподаткуванням юридичних осіб пов'язано із багатьма чинниками та потребують комплексного підходу до покращення. Аналіз ситуації показав про можливість не тільки кардинальних змін у системі оподаткування, які не завжди можуть бути прийнятними та позитивними для всіх суб'єктів податкових правовідносин а і створення певних умов для визначеної категорії платників податків – створення альтернативних систем оподаткування. Саме через такі заходи є можливість надання додаткових стимулів розвитку економічних відносин та підприємницької діяльності в державі. Актуальність дослідження підтверджується тим, що здобувачем проаналізована значна кількість наукових та інформаційно правових документів, проведений відповідний аналіз зазначених матеріалів, зроблений критичний аналіз та надані відповідні висновки та рекомендації щодо покращення податкових правовідносин. Всі ці аспекти вказують на актуальність дослідження, запропонованого здобувачкою.

Обрана тема дисертаційного дослідження є дуже важливою для науки фінансового права, оскільки на даний час, із врахуванням складних економічних умов, які наразі існують в державі існує необхідність теоретико-правових досліджень, присвячених правовому забезпеченню податкових правовідносин, зокрема оподаткування юридичних осіб.

Теоретичну основу дисертаційного дослідження становлять праці таких вітчизняних учених-юристів у сфері фінансового та податкового права: Ю.І. Аністратенко, Н.І. Атаманчук, В.Т. Білоуса, Л.К. Воронової, О.О. Дмитрик, Д.О. Гетманцев, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенка, А.М. Новицького.

Окремі аспекти, що пов'язані з правовим забезпеченням альтернативних систем оподаткування юридичних осіб були предметом досліджень таких представників науки: В. Коротун, О. Панасюк, О. Пунда, В. Синчак, М. Славітська, О. Бригінця, М. Глух, М. Кармаліта, Г. Стріяшко.

Незважаючи на значну кількість наукових здобутків, що присвячені основним аспектам правового забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб, питання, які стали предметом дисертаційного дослідження, у працях зазначених авторів не розкриті.

Наявність проблем пов'язаних із необхідністю створення належних та комфортних умов для суб'єктів підприємницької діяльності в податкових правовідносинах, можливість самостійного вибору системи оподаткування та не достатній рівень наукового осмислення динамічних змін в суспільних відносинах пов'язаних із конституційним обов'язком сплати податків, зумовлює актуальність теми дисертації.

Мета дисертації полягає в розробці науково-обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення правового забезпечення запровадження альтернативних систем оподаткування юридичних осіб.

Досягнення поставленої мети потребує вирішення таких **завдань**:

– проаналізувати теоретичні засади визначення поняття альтернативних систем оподаткування як об'єктів правового регулювання;

- узагальнити методологічні підходи до дослідження правової природи юридичної особи як суб'єкта податкових правовідносин;
- встановити закономірності історичного розвитку правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні;
- розкрити особливості спрощеної системи оподаткування обліку та звітності як альтернативи податку на прибуток підприємств;
- обґрунтувати запровадження спеціальних економічних зон як альтернативний комплексний підхід до оподаткування окремих галузей податком на прибуток підприємств;
- розкрити особливості правового забезпечення альтернативної системи оподаткування як резидента Дія Сіті;
- визначити особливості альтернативної системи оподаткування в сільському господарстві;
- розробити пропозиції щодо перспектив розвитку правового регулювання альтернативних систем оподаткування юридичних осіб;
- охарактеризувати особливості правового регулювання оподаткування в умовах воєнного стану.

Об'єкт дослідження: суспільні відносини що виникають у зв'язку із запровадженням альтернативних систем оподаткування юридичних осіб.

Предмет дослідження: правове забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертації є сукупність методів і прийомів наукового пізнання, що дали можливість системно досліджувати правове забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб. Загальнонауковий діалектичний метод пізнання виступив основним у цій системі методів і дозволив виконати наукові завдання, визначені в дослідженні, у єдності їх соціального змісту та юридичної форми. Так, застосувавши *діалектичний метод пізнання* було здійснено аналіз розвитку етапів правового забезпечення оподаткування юридичних осіб (підрозділ 1.3). Застосування методу *узагальнення* дало

можливість виокремити проблеми правового забезпечення застосування альтернативних систем оподаткування юридичних осіб (розділ 2). За допомогою *системного підходу* сформовано підходи до аналізу окремих альтернативних систем оподаткування в залежності від виду діяльності, умов підприємницької діяльності (розділ 2). Метод індукції та дедукції сприяв розкриттю змісту поняття альтернативні системи оподаткування, альтернативні системи оподаткування в сільському господарстві, та дослідити проблеми застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як альтернативи податку на прибуток підприємств (підрозділ 1.1., 2.2., 2.4). Юридично-герменевтичний метод дав змогу встановити правову природу юридичної особи як суб'єкта податкових правовідносин (підрозділ 1.2). Використання порівняльно-правового методу у процесі дослідження дозволило врахувати тенденції розвитку проблем реалізації правового забезпечення використання альтернативних систем оподаткування у воєнний час (підрозділ 3.2.). Використовуючи *формально-логічний метод* запропоновано напрями удосконалення правових положень щодо функціонування індустріальних парків, як джерел можливого застосування альтернативних підходів до оподаткування (підрозділ 2.2.). Застосовуючи методи *синтезу* та *аналізу* визначено шляхи вдосконалення застосування податку на виведений капітал як альтернативи податку на прибуток підприємств (підрозділи 3.1).

Наукова новизна полягає у розробці комплексного підходу спрямованого на вирішення проблеми правового забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб як дієвого інструменту в податкових правовідносинах під час дії воєнного стану та післявоєнний період. На основі проведеного дослідження сформовано низку положень, що мають важливе значення для фінансового права, правозастосування в податкових правовідносинах, а саме:

у перше:

- альтернативні системи оподаткування не розглядаються як інструмент зниження податкового навантаження платників податків. Вони не є системою обмежень у вільному виборі системи оподаткування, а слугують стимулом задля забезпечення того чи іншого кінцевого результату, зокрема яким є самотійний, вільний, альтернативний вибір системи оподаткування;

- виділено та обґрунтовано ознаки альтернативних систем оподаткування, зокрема: альтернативні системи оподаткування це дієвий механізм забезпечення стабільності податкових правовідносин; альтернативні системи оподаткування є елементом демократичних державницьких відносин, при якій фіскальна складова держави компенсується добровільним вибором платника податків щодо системи податкових правовідносин; платнику податків надається право щодо самотійного вибору системи оподаткування в залежності від виду діяльності, сфери діяльності, умов здійснення діяльності; для застосування альтернативних видів системи оподаткування платник податків повинен виконати певні умови та відповідати зазначеним у вибраній системі оподаткування вимогам; альтернативні системи оподаткування відмінні від поняття податкові пільги, так як створюють замкнуту, цілісну систему оподаткування при якій повністю враховані всі особливості податкових правовідносин;

– визначено ризики застосування альтернативних систем оподаткування задля зниження податкового навантаження: по-перше, зниження податкового навантаження для окремих платників податків створює анти конкурентне середовище яке може призвести до критичних, конфліктних ситуацій; по-друге, можливість мінімізувати сплату податків та обов'язкових платежів призводить до можливості легалізації злочинних намірів ухилення від сплати податків, через створення певних умов, та застосування правових механізмів, які призводять до можливості вибору альтернативних систем оподаткування; по-третє, державний бюджет недоотримає належних надходжень для

забезпечення виконання необхідних соціальних, економічних та інших державних програм;

удосконалено:

- визначення поняття «альтернативні системи оподаткування»: як нормативно визначена система податкових правовідносин, яку платник податків самостійно обирає задля найбільш ефективного ведення підприємницької діяльності, при цьому забезпечивши виконання нормативно визначених умов, які передбачені чинним законодавством для певного виду діяльності, для окремих галузей, для окремих територій тощо, за яких стає можливим застосовувати обрану систему податкових правовідносин;

– наукові підходи щодо визначення етапів правового забезпечення оподаткування юридичних осіб;

– правове положення щодо функціонування індустріальних парків, як джерел можливого застосування альтернативних підходів до оподаткування;

– науковий підхід щодо формулювання поняття «альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві»;

– концептуальні підходи щодо запровадження податку на виведений капітал, як альтернативи податку на прибуток підприємств;

набули подальшого розвитку:

– теоретичні підходи щодо правового статусу юридичної особи як платника податків;

– порівняльна характеристика окремих елементів спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як альтернативи податку на прибуток підприємств;

– обґрунтування положення щодо застосування альтернативних систем оподаткування суб'єктів окремих галузей економіки (ІТ-сфера, сільське господарство);

– наукові погляди щодо особливостей правового регулювання оподаткування у воєнний час.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані положення, висновки та пропозиції мають теоретичний та практичний інтерес, можуть бути використані для подальших наукових досліджень в науці фінансового та податкового права. Отримані дисертанткою результати були використані:

- у науково-дослідній сфері – положення та висновки дисертаційного дослідження можуть бути основою для подальшої розробки проблем правового забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб;

- у навчальному процесі – для підготовки навчальних та навчально-методичних видань та проведення занять із навчальних дисциплін «Фінансове право», «Правове забезпечення фінансової безпеки»;

- у правотворчій діяльності – при підготовці проектів законодавчих та інших нормативно-правових актів, спрямованих на вдосконалення правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних із запровадженням альтернативних систем оподаткування;

- у практичній діяльності – використання отриманих результатів дозволить платникам податків вибрати альтернативну систему оподаткування яка найбільш якісно буде задовольняти їх діяльність, а податковим органам забезпечить стабільні податкові надходження.

Особистий внесок здобувачки. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «Guarantees within tax legal relations: challenges of the present day», опублікованій спільно з Leheza Y., Novytskyi A., Repekha N., Yefremov A., авторкою особисто обґрунтовано висновок, що для реалізації потенціалу забезпечення вибору платниками податків альтернативних

методів оподаткування необхідно створити умови для здійснення суб'єктами господарювання відповідних розрахунків та прийняття відповідних рішень.

У тезах доповіді Новицький А. М. Кравчук А. В. «Правові основи діджиталізації як пріоритетного напрямку реформування податкової системи», опублікованих спільно з А.М. Новицьким, авторкою особисто доведено позитивний вплив діджиталізації на реформування податкової системи.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація результатів дисертації. Ряд наукових положень і висновків дисертаційного дослідження були оприлюднені у доповідях на 3 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: Молодіжний податковий конгрес (м. Ірпінь, 20 травня 2020 р.), Міжнародного податкового конгресу. (м. Ірпінь, 3 грудня 2020 р.). Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану» (м. Київ, 23 травня 2023 року).

Основні положення й результати дослідження обговорювалися на засіданні кафедри публічного права Державного податкового університету.

Публікації. Основні положення та висновки проведеного дослідження відображено у 7 наукових публікаціях, зокрема: 3 статті опубліковано у фахових виданнях з юридичних наук (категорія Б); 1 статті в зарубіжних виданнях (у періодичному науковому виданні країни-члена ЄС та Організації економічного співробітництва і розвитку інша у виданні, що індексується у науко метричній базі WoS); 3 тезах доповідей – у збірниках матеріалів міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації зумовлені метою, завданнями,

об'єктом та предметом дослідження. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, які охоплюють дев'ять підрозділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел (175 найменувань на 20 сторінках). Загальний обсяг роботи складає 195 сторінок, із яких 173 сторінки – основний текст.

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

1.1 Теоретичні підходи до визначення поняття альтернативних систем оподаткування як об'єктів правового регулювання

Конституція України визначає одним із основних обов'язків кожного громадянина держави – сплату податків. Саме конституційна норма забезпечує ту платформу, яка визначає всі подальші нормативно-правові елементи регулювання податкових відносин. Зокрема ст. 24 Конституції України закріпила рівність всіх перед законом. Ніхто не може бути визначеним таким, що стоїть поза законом, що не відповідає перед законом, що має особливі заслуги, які дозволяють йому виступати в іншому амплуа ніж усі громадяни країни.

Рівність всіх громадян закріплена в Конституції України. В той же час, норми права визначають певні особливості правового забезпечення тих чи інших специфічних умов категорій які регулюються спеціальним законодавством, встановлюють специфічні умови співіснування, соціального захисту, специфічних умов праці тощо. Людина за своїм єством істота соціальна, яка живе в певному соціумі і не може не сприймати тих особливостей співіснування, які виражаються певною мораллю, суспільними цінностями чи необхідністю щодо інших членів зазначеного соціуму. Особливості співіснування виражені в нормах законів і визначають певні, специфічні, особливі умови застосування їх для певної категорії осіб. Наприклад, певні особливості застосування норм права щодо осіб, які визначені як недієздатні чи обмежено недієздатні, специфічні умови

правового регулювання правовідносин, пов'язаних із неповнолітніми, інвалідами тощо. Ми можемо назвати багато особливостей щодо необхідності особливих умов правозабезпечення певних категорій громадян.

Проводячи паралель на економічні відносини ми приходимо до думки, що всі без винятку учасники суспільних економічних відносин повинні виконувати конституційну норму – сплата податку, проте умови для виконання цієї норми права різні. Різні підходи щодо можливості платників податків, соціального навантаження на вид економічної діяльності з відповідним моральним, а іноді і законодавчим обмеженням можливості отримання запланованого прибутку, а і іноді із конкуренто завищеними податковими навантаженнями зумовлюють необхідність різного підходу до розуміння та виконання конституційного обов'язку сплати податків.

Через необхідність створення належних умов для розвитку економічних відносин в державі, через необхідність стимулювання окремих соціально та економічно важливих сфер суспільного життя, через необхідність підтримки окремих верств населення, окремих найменш захищених громадян виникла необхідність створення спеціальних, найбільш сприятливих умов для можливості виконання конституційного обов'язку – сплати податку. Як досить влучно зазначає Ю.Б. Іванов, проблеми оподаткування традиційно привертають до себе підвищену увагу науковців і практиків, оскільки в цій сфері перехрещуються інтереси держави й регіонів з інтересами суб'єктів господарювання та громадян – платників податків. Гармонізація і підтримання балансу цих інтересів дозволяє створити необхідні умови для забезпечення підйому економіки, соціальної стабільності в суспільстві та підвищення добробуту населення [36].

Для забезпечення конституційного обов'язку – сплати податків, для забезпечення однієї із обов'язкових умов самої державності в Україні була сформована податкова система. Відповідно ефективність існування такої системи залежить не тільки від необхідності залучати частину прибутку до державної казни, задля забезпечення фінансування потреб держави,

податкова система повинна працювати ефективно, економічно обґрунтовано, щоб забезпечувати належний рівний за можливостями податковий порядок, який буде в одній частині належним чином забезпечувати достатню фінансову підтримку держави щодо потреб та в іншій – не перешкоджати, стимулювати економічний розвиток суб'єктів економічної діяльності, розвиток підприємницької діяльності, забезпечення умов праці самоорганізованих осіб.

Аналізуючи думки науковців щодо поняття податкової системи заслуговує на увагу визначення запропоноване С.В. Онишко, яка вважає, що система оподаткування – це сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених податків, зборів, внесків і платежів до бюджету та державних фондів, механізм цього нарахування й вилучення, права та обов'язки податкових служб і платників податків, яка дає змогу досягти поставленої мети стосовно конкретного відрізка часу [74]. Тоді як А.М. Соколовська під податковою системою розуміє систему податкових відносин, основу яких становлять відносини між органами державної влади, місцевого самоврядування і платниками (юридичними і фізичними особами), що виникають на стадії перерозподілу ВВП з приводу відчуження і привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників, акумуляції цієї частини в державному та місцевих фондах фінансових ресурсів, необхідних державі та органам місцевого самоврядування для виконання їх функцій [123].

Однієї думки та відповідного рішення якою повинна бути ідеальна податкова система немає, і, мабуть, не може бути. Завжди повинна бути альтернатива вибору, можливість вибрати для себе найбільш сприятливі умови для забезпечення своїх інтересів та в той же час виконання своїх обов'язків у повній мірі, що визначені чинним законодавством. Аналізуючи умови, історичну ситуацію, динаміку змін не тільки в економічних відносинах держави, а і в зміні суспільного світогляду можна зробити висновки про потребу в створенні різних елементів, інструментів, підходів

щодо належного забезпечення податкового обов'язку – сплати належних податків. Об'єктивна необхідність появи альтернативного оподаткування зумовлена, з одного боку, недоліками, які притаманні чинній податковій системі України, її складністю, внутрішніми суперечностями, неузгодженістю основних податкових законів з іншими галузями законодавства та переважно фіскальною спрямованістю, а з іншого – специфікою сучасного етапу розвитку національної економіки, який вимагає першочергового системного стимулювання розвитку малого підприємництва та підтримки сільськогосподарських товаровиробників, що не може бути вирішено в рамках діючої системи оподаткування. До того ж застосування альтернативних податкових систем сприяє вирішенню ще одного найважливішого завдання соціальної політики – формування середнього класу, що є необхідною умовою забезпечення сталості соціально-економічного розвитку нашої країни [36]. В підтвердження зазначеного дослідники зарубіжного досвіду правового регулювання податкових систем зазначають, що досвід розвинених країн у вирішенні податкових проблем у формуванні і проведенні збалансованої податкової політики доводить, що вона може як гальмувати, перешкоджати розвитку підприємництва в державі, так і навпаки – допомагати[42].

М. Славінська зазначає, що альтернативні системи оподаткування, за якими мають право оподатковуватися суб'єкти малого підприємництва, є складовою частиною єдиної системи оподаткування, яка створена в державі, і є нагально необхідними задля соціально-економічного розвитку країни[120] .

Цілком погоджуємося із твердженням Ю. Аністратенко, яка зазначає, що основними методологічними підходами до правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу, а саме вони є основними агентами альтернативних систем оподаткування, на сучасному етапі є такі:

а) ефективність процесу оподаткування малого та середнього бізнесу впливає на соціальну забезпеченість населення, наповнення дохідної частини бюджетів, покращання відповідних моделей оподаткування, підняття рівня

економіки держави, зменшення відпливу капіталу і підвищення конкурентоспроможності на міжнародній арені;

б) створення відповідних умов стимулювання розвитку та державної підтримки інвестиційної діяльності збільшить кількість суб'єктів малого та середнього бізнесу і дозволить покращити механізм оподаткування як для загальної, так і для спрощеної системи оподаткування;

в) критеріями, що дадуть можливість підвищити дієвість механізму оподаткування малого та середнього бізнесу, є вид бізнесу, специфіка платників, особливості складу доходу та розмежування ставок з урахуванням усіх особливостей[3].

Багато науковців, які вивчають питання стимулювання розвитку малого підприємництва зазначають, що впровадження в податкову практику альтернативних систем оподаткування сприятиме розвитку підприємництва в економіці держави. Так. В.П. Синчак, під альтернативною системою оподаткування розуміє сукупність окремих податків і зборів, сформованих на законодавчій основі як альтернатива встановленим у загальній системі оподаткування, які можуть бути обраними для розрахунків із державою певними категоріями платників за відповідності критеріям, передбаченим у Податковому кодексі України (далі ПКУ)[119]. Цілком погоджуючись із запропонованим визначенням альтернативних систем оподаткування хочеться додати, що однією із головних ознак альтернативності системи оподаткування є вільний вибір її платником податків. Саме можливість самостійно обирати ту чи іншу систему оподаткування за власним вибором, на свій розсуд є ознакою альтернативної системи оподаткування. Для застосування окремих видів альтернативної системи оподаткування можуть бути встановлені спеціальні обмеження, ознаки або приналежність до певного кола суб'єктів. Це, на нашу думку не є системою обмежень у вільному виборі системи оподаткування. Це є стимулом задля забезпечення того чи іншого кінцевого результату, зокрема яким є самостійний, вільний, альтернативний вибір системи оподаткування.

Дещо іншого смислового навантаження заклали в своє визначення альтернативних систем оподаткування О. Пунда та О. Когут, які зокрема визначають, що під поняттям «альтернативні системи оподаткування» необхідно розуміти особливий різновид спеціальних організаційно-податкових режимів сприяння певним групам платників податків у межах загального механізму оподаткування, під яким розуміється встановлення податковим законодавством спеціальних умов стягування однієї чи кількох податків, що стосуються окремих категорій платників податків чи певних територій[110].

У своєму дослідженні М. О. Слатвінська пропонує, під альтернативними системами оподаткування розуміти сукупність податків та зборів, які справляються до бюджету з суб'єктів малого підприємництва (які відповідають законодавчо встановленим критеріям), правил обчислення та сплати, котрі введені державою з метою спрощення механізму їхнього справляння та податкового стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва [120].

Як зазначають науковці О. Пунда та О. Когут альтернативність систем оподаткування, визначається наступними обставинами: по-перше, одна і та ж діяльність, що здійснюється економічним агентом, може оподатковуватися тільки за однією системою оподаткування – звичайною (загальною) або альтернативною. По-друге, кожна з визначених у законодавстві підсистем є альтернативною загальній системі оподаткування, тобто обмежує відповідний перелік податків і зборів, які є обов'язковими до сплати. При цьому вибір однієї з цих систем звільняє платника від сплати ряду найбільш фіскально обтяжуючих податків і платежів, які передбачені у межах загальної системи. По-третє, перехід на одну з цих систем оподаткування обумовлюється в більшості випадків рішенням самого платника податків[110].

Схожої думки притримується і Ю.Б. Іванов, який зазначає, що альтернативність систем оподаткування обумовлена такими обставинами: по-перше, перехід на одну з альтернативних систем оподаткування

обумовлюється лише рішенням платника, який обирає одну з існуючих альтернатив; по-друге, одна й та ж діяльність, здійснювана суб'єктом підприємництва, може оподатковуватися тільки за однією системою оподаткування - звичайною, або альтернативною; по-третє, кожна з цих систем є альтернативою звичайній системі оподаткування, тобто передбачає відповідний перелік податків та зборів, що є обов'язковими до сплати. При цьому вибір однієї з цих систем звільняє платника від сплати деяких податків та зборів, що передбачені загальною податковою системою[36].

Ю.Б. Іванов відзначає, що альтернативні системи оподаткування є своєрідним проявом лібералізації економічних відносин суспільства. За їх наявності суб'єкти підприємницької діяльності отримують можливість самостійного вибору податкових умов господарювання, тобто мають змогу активно впливати на цей фактор зовнішнього середовища, що суттєво збільшує ступінь їх свободи в прийнятті господарських рішень. Тому можливість застосування альтернативних систем оподаткування на рівні суб'єктів підприємницької діяльності слід розглядати як один із резервів підвищення ефективності їх господарювання[36].

Українські дослідники податкового права відзначають, що альтернативні системи оподаткування є розповсюдженим інструментом оптимізації податкового навантаження на бізнес[110]. А одним із позитивних моментів, які забезпечують такий розвиток визначають зниження податкового навантаження на підприємницьку діяльність суб'єкта економічних відносин – платника податків. Погоджуючись із твердженням про те, що податкове навантаження на платника дійсно в якійсь частині зменшується, хочеться не погодитись із висновками про те, що це є позитивний момент для усіх учасників податкових правовідносин. Це характеризується наступними чинниками, які не мають позитивної характеристики. Зокрема:

- по-перше, зниження податкового навантаження для окремих платників податків створює анти конкурентне середовище, яке може призвести до критичних, конфліктних ситуацій;

- по-друге, можливість мінімізувати сплату податків та обов'язкових платежів призводить до можливості легалізації злочинних намірів ухилення від сплати податків, через створення певних умов та застосування правових механізмів, які призводять до можливості вибору альтернативних систем оподаткування;

- по-третє, державний бюджет недоотримає належних надходжень для забезпечення виконання необхідних соціальних, економічних та інших державних програм.

Таким чином можна констатувати, що надання преференцій одній частині платників податків, створюється ситуація, при якій інші учасники податкових правовідносин отримують негативний тиск на свою підприємницьку діяльність, або в кінцевому випадку – не отримують державних гарантій належного рівня.

Цілком погоджуємося із висновками О. Пунди та О. Когута, які відзначають, що альтернативні системи оподаткування вирішують надзвичайно актуальні питання: по-перше, реалізують регулюючу функцію оподаткування, зокрема стимулювання зростання обсягів діяльності та ефективного використання наявних ресурсів, а також стимулювання ефективної зайнятості населення та розвитку малого бізнесу як основи для формування підприємницької ініціативи в країні, по-друге, сприяють зниженню адміністративного тиску на підприємницьку діяльність, що істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів та витрати платників податків на підготовку звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних санкцій [110].

Ю.Б. Іванов зазначає, що альтернативні системи оподаткування, крім сприяння детінізації економіки, одночасно вирішують дві проблеми, які є надзвичайно актуальними для розвитку економіки України:

- перша з них пов'язана з необхідністю реалізації стимулюючої функції оподаткування, зокрема стимулювання зростання обсягів діяльності та ефективного використання наявних ресурсів;

- друга - це дерегуляція підприємницької діяльності, що суттєво знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів і витрати платників на підготовку податкової звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок та застосування штрафних санкцій. Цей аспект, поряд зі зниженням податкового навантаження, в багатьох випадках є вирішальним для платника при прийнятті рішення про перехід на ту чи іншу альтернативну систему оподаткування[36].

Аналізуючи доцільність запровадження альтернативних систем оподаткування Ю.Б. Іванов визначив позитивні аспекти можливості застосування таких систем. Зокрема до основних переваг альтернативних систем оподаткування, він відніс:

- структурні зміни у валовому доході на користь збільшення питомої ваги малого бізнесу за рахунок стимулювання розвитку тих, що вже діють, і створення нових суб'єктів підприємницької діяльності; розвиток конкурентного середовища та демонополізація економіки;

- стабілізація сільськогосподарського виробництва й покращення фінансового стану сільгосптоваровиробників;

- збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників і бази оподаткування (ліквідація пільг з податків, що замінюються альтернативним податком);

- виведення значної частини господарських операцій з тіньового сектора економіки за рахунок зниження податкового навантаження та спрощення адміністрування податків при застосуванні альтернативних систем;

- зменшення обсягів заборгованості платників перед бюджетами та державними цільовими фондами;

- спрощення адміністрування податків і зменшення відповідних витрат контролюючих органів внаслідок скорочення переліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються суб'єктами малого підприємництва, і зменшення кількості перевірок за окремими напрямками оподаткування; зменшення обсягу бартерних операцій (для спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва), що сприяє оздоровленню фінансового клімату в країні;

- покращання соціальної ситуації за рахунок забезпечення додаткових робочих місць та розвитку самозайнятості;

- сприяння формуванню середнього класу, що знижуватиме гостроту проблеми стратифікації суспільства за рівнем доходів.

- основними перевагами альтернативних систем для платників податків є: можливість самостійного й свідомого вибору однієї з альтернативних систем оподаткування, що збільшує ступінь їх свободи в обранні стратегії розвитку та в прийнятті господарських рішень;

- зменшення податкових платежів; скорочення форм податкової звітності та спрощення податкового обліку, що сприяє зниженню непродуктивних витрат часу;

- зменшення ймовірності порушень податкового законодавства та застосування фінансових санкцій[36].

М. Славінська ведучи мову про ефективність альтернативних систем, з точки зору платника податку, відзначає що, таку оцінку він здійснює на підставі порівняльної ефективності, яка дозволяє йому обрати більш вигідний варіант оподаткування, оцінювання альтернативних систем відбувається як з боку суб'єктів малого підприємництва, так і з боку держави. Кожен із представників даних відносин має наслідувати певну мету при обранні альтернативних систем[120].

Приймаючи до уваги думки дослідників у сфері податкового права та податкових відносин, розуміючи динамічний ефект розвитку податкових відносин, який виражений у постійному коригуванні податкового

законодавства в залежності від змін економічної ситуації та політичних викликів, фінансової безпеки держави та детінізації економіки, підтримки окремих сфер економічних відносин чи регіонів, ми можемо зробити наступні висновки:

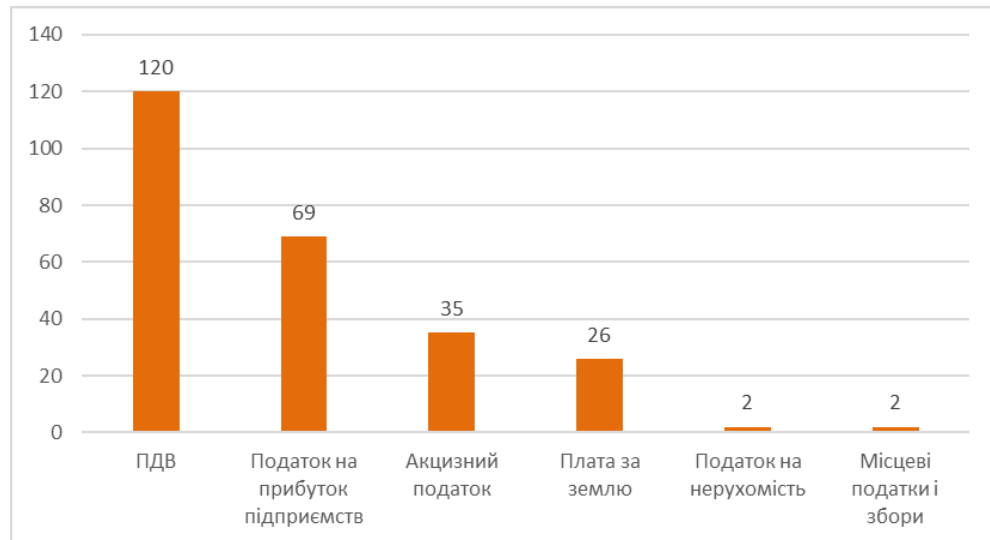
- альтернативні системи оподаткування це дієвий механізм забезпечення стабільності податкових правовідносин;
- альтернативні системи оподаткування є елементом демократичних державницьких відносин, при якій фіскальна складова держави компенсується добровільним вибором платника податків щодо системи податкових правовідносин;
- платнику податків надається право щодо самостійного вибору системи оподаткування в залежності від виду діяльності, сфери діяльності, умов здійснення діяльності;
- для застосування альтернативних видів системи оподаткування платник податків повинен виконати певні умови та відповідати зазначеним у вибраній системі оподаткування вимогам;
- альтернативні системи оподаткування відмінні від поняття податкові пільги, так як створюють замкнуту, цілісну систему оподаткування, при якій повністю враховані всі особливості податкових правовідносин.

В науковій літературі досить часто вказується на різні механізми стимулювання, підтримки, надання преференцій та пільг окремим категоріям платників податків. Виникає питання, чи є альтернативна система оподаткування пільгою чи преференцією.

Не зупиняючись на глибокому аналізі структури та дії самої податкової пільги як інструменту коригування податкових правовідносин хочемо навести окремі факти негативного впливу застосування пільг на дохідну частину бюджету країни. Я. Винокуров відзначає, що інколи податкові пільги стають відповіддю держави на певні кризові ситуації, такі як пандемія чи війна, а інколи за допомогою пільг влада намагається залучити додаткові

інвестиції [14]. Говорячи про податкові пільги, необхідно зазначити їх значний вплив на систему оподаткування в цілому. Так, за даними Державної податкової служби України в державі нормативно визначено 254 види податкових пільг. При цьому, альтернативні системи оподаткування не відносяться до пільг як таких.

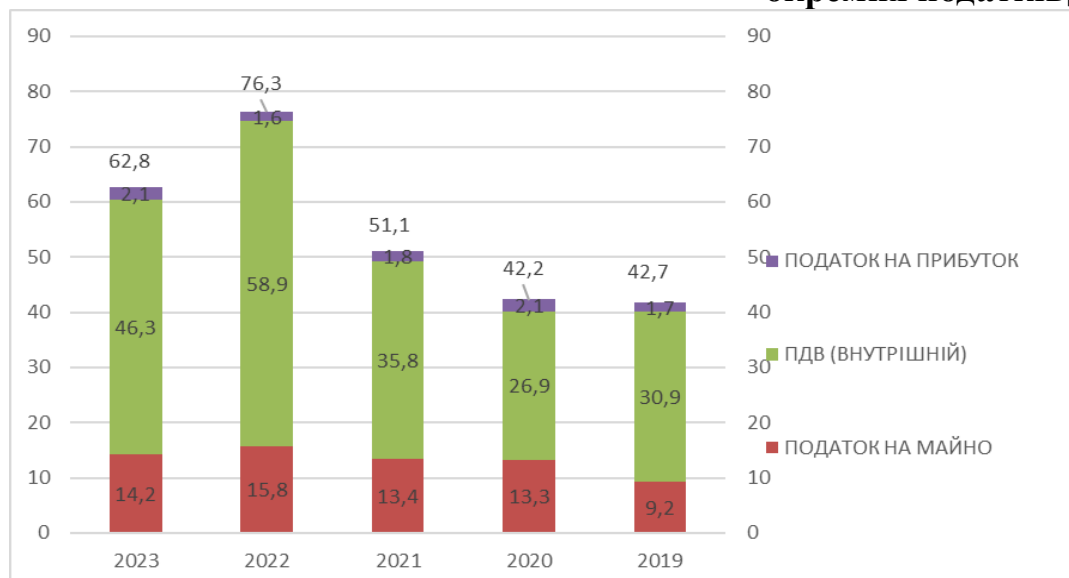
Мал. 1.1.1. Кількість податкових пільг[77]



Джерело: складено за офіційними матеріалами ДПС

Вплив податкових пільг на формування бюджету було наведено Державною податковою службою у додатках до законопроекту про держбюджет на 2023 рік.

Мал.1.1.2. Втрати бюджету України через пільги окремих податків[77]



Джерело: складено за офіційними матеріалами ДПС

Аналіз підходів до формування альтернативних систем оподаткування дає можливість нам стверджувати, що альтернативні системи оподаткування мають дещо відмінну внутрішню побудову та фактичну політику своєї дії від системи пільг, яка застосовується в загальній системі оподаткування. Це підтверджується тим, що платнику податків дається право самостійного вибору системи податкових правовідносин, які пов'язані з певними правилами застосування. Саме воля одного із учасників податкових правовідносин, платника податків, визначає особливість його правового статусу та застосування певних елементів в зазначених відносинах. В окремих випадках суб'єкти підприємництва вибирають таку систему оподаткування, яка на перший погляд для них не зовсім економічно обґрунтована, тобто в кінцевому випадку такий платник податків змушений буде сплатити більше податкових зобов'язань. Але, саме платник податків самостійно обираючи ту чи іншу систему податкових правовідносин аналізує не тільки загальну суму податкових зобов'язань, а і вартість адміністрування податків, вартість додаткових затрат на ведення складного податкового обліку, визначає ризики застосування штрафних та фінансових зобов'язань, які можуть виникнути від помилок тощо. Тому, досить часто, платники податків вибирають, наприклад, спрощену систему оподаткування задля мінімізації затрат по веденню податкового обліку та мінімізації ризику від порушення податкового законодавства.

Таким чином можемо стверджувати, що альтернативні системи оподаткування мають іншу правову природу, яка відрізняється від податкових пільг. Досліджуючи конкретні інструменти правової природи альтернативних систем оподаткування ми будемо виходити саме із зазначеної гіпотези.

Враховуючи викладені положення та наукові висновки пропонуємо під альтернативними системами оподаткування розуміти нормативно визначену систему податкових правовідносин, яку платник податків самостійно обирає задля найбільш ефективного ведення підприємницької діяльності, при цьому

забезпечивши виконання нормативно визначених умов, які передбачені чинним законодавством для певного виду діяльності, для окремих галузей, для окремих територій тощо, за яких стає можливим застосовувати обрану систему податкових правовідносин.

1.2. Правова природа юридичної особи як суб'єкта податкових правовідносин

Податки зазнають змін можливо найшвидше з усіх можливих правових явищ. Часті зміни у сфері оподаткування призводять до хвилювання економічно активної частини населення. Переслідуючи фіскальний інтерес держави часто ігнорують регулятивний ефект податків, а вони прямо впливають на поведінку платників податків та підприємницькі ініціативи серед населення. Хоча варто відзначити, що тут платники податків часто забувають, що визнавати закони, які їм до вподоби, і не дотримуватися інших, нівелює саме перебування їх у суспільстві, яке є джерелом для прийняття таких законів, що забезпечують захист їхньої власності та, відповідно, можливості працювати.

Основою будь-якого правопорядку безсумнівно є право власності. Так, зокрема, Дж. Лок зазначає що «збереження власності – ось причина, чому люди входять у спільноту. Зрештою, обрання й уповноваження законодавчої влади відбувається задля створення законів і встановлення правил, які оберігали б і розмежовували власність усієї спільноти, обмежували владу і скеровували панування кожної частини і будь-якого члена спільноти»[60, с. 294]. Проте з розвитком суспільства з'являються відмінні від речей об'єкти – юридичні особи, які правова система розглядає як об'єкт через призму власності, так і як суб'єкта правовідносин. Водночас, ця власність скоріше віртуальна, але при цьому може мати більший вплив на матеріальний вимір, ніж навпаки.

Пошук альтернативи діючій системі податків - це не нове явище, а постійний процес взаємодії та взаємозаміни внаслідок досягнення нового розуміння у сфері економіки та права. Держава отримавши право, яке набуває вираження закону, створює такий собі острів поєднання локальних суспільних та економічних інтересів. Податкова система тяжіє до розширення бази оподаткування та збільшення кількості податків у відповідності з збільшенням ролей та завдань, що їх вирішує держава. Ці ролі та завдання виражають в основних законах (Конституційні закони) що у свою чергу відображають глибину взаємодії держави, громадян та суспільства загалом. Суспільні та особисті права поєднавшись з громадянськими утворюють значне число варіацій що з часом фіксуються у законах держави, яку формує це суспільство.

Сучасні суспільствознавці часто критично характеризують людей, які проживали в тоталітарному радянському союзі за страх мати свою думку з обов'язковим підкріпленням, посиленням на інших людей, які цю думку виражали раніше. Водночас наука не може працювати без погляду на існуючі та попередні теорії, адже завданням кожного науковця є кинути виклик діючій системі знань щоб їх розвинути чи спростувати або створити нові знання. Класична четвірка податків: податок на майно, податок на доходи, акцизний податок, мито існують практично у більшості держав на нашій планеті. Водночас існування абстрактного корпоративного утворення незалежного від існування людини-власника спричинило появу корпоративного суб'єкта та корпоративного капіталу. Такий капітал з часом стає об'єктом оподаткування, адже державі потрібно наповнювати казну, що у сучасному світі не може наповнюватися шляхом завоювань. Ця теза зовсім не говорить про необхідність відмовитися від складних правових інститутів на користь абсолютного спрощення та права завойовника і навіть навпаки - ми наполягаємо на абсурдності останнього.

Юридична особа це не живий організм, а абстрактна конструкція, з допомогою якої позначають спосіб, у який індивіди об'єднують зусилля та

майно для досягнення спільних інтересів у певній сфері. Ці інтереси можуть бути економічними чи публічними. При цьому у сучасній практиці юридичні особи-платники податків є такими ж суб'єктами податкових правовідносин як і фізичні особи.

Історія оподаткування знає багато різних об'єктів оподаткування, але майже завжди суб'єктом виступають люди або об'єднання людей (сім'я, плем'я, сільська громада, колектив та ін.). Колективний суб'єкт оподаткування, яким безперечно можна назвати юридичну особу, з економічної точки зору є лише знаряддям, яким розпоряджаються власники (тобто фактично сам є об'єктом). Якщо подивитися на ці відносини з точки зору концепції бенефіціарного власника, то будь-який прибуток юридичної особи є нічим іншим як нерозподіленим приростом капіталу власників юридичної особи. Як відзначає П. Селезень концепція бенефіціарного власника сформувалася на основі і в рамках інституту трасту в англосаксонській правовій сім'ї і ґрунтуються на ідеї можливості розподілу різних функцій власності між різними особами, що дає змогу виокремлювати «номінального власника», «юридичного власника» та «бенефіціарного власника» [117, с. 10]. І хоча ця концепція сьогодні більше відома у контексті міжнародного оподаткування, проте додатково підкреслює приналежність власності тому хто є кінцевим бенефіціаром, а це практично завжди будуть фізичні особи. Будь-яка норма містить у собі абстрактний конструкт який нашаровується на вже прийняті та діючі правила у суспільстві (подібно до християнського Декалогу). Таким самим конструктом є також юридична особа. Інакше ця думка суперечить переважаючій сьогодні органічній теорії походження юридичної особи.

У праві юридична особа – це будь-яка особа або «річ» (менш двозначно, будь-яка юридична особа)[175], яка може робити те, що згідно із законом зазвичай може робити людина, наприклад укладати контракти, подавати до суду, бути відповідачем у суді, мати власність тощо [162]. Юридична особа також може притягуватися до кримінальної

відповідальності. Але знову ж таки коли юридична особа використовується як інструмент для зменшення чи уникнення відповідальності її учасників, акцент зміщується на таких учасників або представників таких юридичних осіб.

Про питання правосуб'єктності організацій людей задумувалися ще у стародавньому Римі, проте виникнення концепції правосуб'єктності юридичних осіб приписують Папі Інокентію IV, який допоміг поширити ідею *persona ficta* [151]. Виникнення цієї концепції обумовлено необхідністю забезпечення монастирів правом на власність та законне існування окремо від монахів, як певний компроміс між обітницею бідності монахів та потребою мати певну інфраструктуру пов'язану з релігійною діяльністю. Монастир як фіктивна особа без душі також не міг бути суб'єктом злочину, що фактично переносило відповідальність на осіб які діють в монастирі. Це фактично захищало саму установу, а також вирішувало і не зовсім очевидне питання захисту монастиря від ситуацій коли той чи інший монах міг бути відлученим від церкви. Таке відлучення далі впливало на особу священнослужителя, а не на монастир загалом.

Донедавна в Україні широко послуговувалися поняттям фіктивне підприємство, що звичайно має опосередковане відношення до поняття *persona ficta*. У першому випадку - це підприємство, яке створюється у встановленому законом порядку, але без мети здійснення статутної діяльності, але з метою уникнення відповідальності чи приховування іншої злочинної діяльності. У другому випадку - це концепт, що дозволяє тлумачення об'єднання людей як таке, що може набувати майно у власність, при цьому не маючи душі, але водночас з цієї причин не може нести відповідальність.

Сьогодні правосуб'єктність юридичних осіб включає п'ять основних прав – право на власні фінанси (включаючи право володіння майном), право на корпоративну печатку (тобто право укладати правочини), право подавати позов і бути позивачем (для забезпечення виконання правочинів), право

наймати агентів (працівників) і право приймати підзаконні акти (самоврядування)[158].

Постійний розвиток правовідносин відобразився на тлумаченні правосуб'єктності юридичних осіб, що відображено в ряді правових теорій юридичних осіб[151], основними з яких є теорії фікції, органічна, партнерства(персоніфікованої мети). Щоправда юридична наука продовжує розвиватися, тому існують різні теорії створені на основі основних, зокрема, реалістична теорія, соціальної реальності, теорія директора тощо.

Творцем теорії фікції вважається Фрідріх Карл фон Савіньї [115, с. 132-133]. Відповідно до теорії фікції юридична особа – це штучний фікційний суб'єкт, що допускається лише з юридичною метою. Як фікція, юридична особа не може мати свідомості, волі та дієздатності. Притримуючись цієї позиції науковці відзначають, що органи юридичної особи відіграють щодо неї таку ж роль, як і опікуни стосовно недієздатних. Таким чином, юридична особа в теорії фікції – це просто поняття, яке не існує в дійсності. Фікційна природа юридичної особи як суб'єкта права передбачається у її формі, сутності та штучності створення [80, с. 76]. Проте, як відзначає М.В. Парасюк, неможливе існування суб'єктивного права без його носія – суб'єкта, оскільки суб'єктивне право – це забезпечена законом міра можливої поведінки особи, спрямованої на досягнення відповідної мети. Без особи не може існувати і поведінка. Водночас ця думка буде актуальною для юридичних осіб, утворених відповідно до українського законодавства, проте не є таким однозначним для подібних юридичних конструкцій, створених відповідно до законодавства інших держав.

Теорія персоніфікованої цілі, заперечуючи існування реального суб'єкта – юридичної особи, визначає, що остання має за мету управління майном. Прихильники цієї теорії вважають, що майно або право може належати не тільки кому-небудь, але й чому-небудь[50]. З цією теорією важко погодитися. Адже як тоді такий об'єкт набуває юридичні права та

обов'язки, чи несе він відповідальність? Така теорія стосується трастів та інших організаційно-правових форм «суб'єктів» господарювання, які у контексті оподаткування є фіскально прозорими і часто не є юридичними особами. Подібні випадки розглядалися С. Бреховим та Д. Стародубом. Так податково-прозорими є ті організаційно-правові форми, які відповідно до законодавства держави, у якій вони створені: а) не є платниками корпоративного податку на доходи, а натомість оподатковуються доходи учасників (партнерів) цих суб'єктів; б) або/та не визнаються компаніями для цілей податкових договорів з цією державою[33, с. 13]. Тобто згідно з цією теорією передбачається, що така особа реалізує мету та інтереси інших осіб і не є окремим суб'єктом, а отже і не розглядається як платник податків.

Органічна теорія визнає реальне існування юридичної особи, причому прихильники цієї теорії ототожнюють юридичну особу з людською особистістю, розуміючи її як певну союзну особистість, соціальний організм. Тут варто зазначити, що за Дж. Локом[60] держава теж є союзною особистістю і існує для збереження суспільства. Наразі фактично важко сперечатися з реальними об'єктами, які створені юридичними особами, але самі особи все ж залишаються нереальними. Адже зі знищенням чи руйнуванням заводу, фабрики чи іншого майна компанія не зникає. Причиною її існування є вчинення відповідних дій, пов'язаних зі створенням такої особи у порядку та формі, яка передбачена законодавством держави, у якій така особа створюється.

Згідно з реалістичною теорією юридична особа є дієздатною, наділеною волею. Така характеристика юридичної особи найчастіше зустрічається у нормативно-правових актах та теоретичних працях, тобто коли юридична особа за замовчуванням наділяється право- та дієздатністю і, відповідно, правом мати власність та позиватися до суду. Суб'єкти, які дотичні до прийняття рішень юридичної особи, не є представниками, котрі перебувають ззовні цієї структури. Вони є органами, які входять в її склад. У зв'язку з цим юридична особа визнається здатною до вчинення цивільних

правопорушень – деліктів: якщо органи такої юридичної особи у межах своїх повноважень, своєї посадової діяльності проявили винну волю, то цивільне право може вважати цю винну волю волею самої юридичної особи та покладати на неї обов'язок до відшкодування збитків [25, с. 336]. Ця теорія є певним гібридом теорії товариства і органічної теорії та відображає поточний стан справ і характеризує юридичну особу як діяльність сукупності людей від її імені. Таким чином особи, які діють від імені юридичної особи, реалізують її право та дієздатність. А тому власником результатів таких дій є юридична особа. Визначення юридичної особи у дусі реалістичної теорії надає Халфіна Р. О., характеризуючи юридичну особу наступним чином: «Це форма, що опосередковує представлення певного суспільного утворення у вигляді єдиного цілого у його взаєминах із іншими суспільними утвореннями, в т.ч. і з органами управління, а також окремими особами як такими, що беруть участь у цьому суспільному утворенні в тій чи іншій формі, так і такими, що не беруть участі»[135, с.185]. Але насправді таке визначення викликає ще більше запитань, оскільки намагається вмістити в собі весь спектр юридичних осіб і подібних до них утворень без такого статусу.

Теорія делегувальних повноважень, сформована Р.Б. Шишкою, полягає у тому, що основними та первинними учасниками цивільних правовідносин та носіями суверенітету є людина та держава, яка також діє в інтересах людини. Людина наділена свободою, у тому числі свободою діяльності, а держава суверенітетом. Перша отримує таке правове становище внаслідок народження (природної сутності), друга внаслідок створення та формалізації такого права в Конституції чи інших конституційних актах. Фізична особа має право здійснювати свої цивільні права та виконувати юридичні обов'язки самостійно, а може передати своє право іншій особі, крім встановлених законом випадків. Правовою формою передачі прав є також конструкція юридичної особи[136, с. 50]. Ця теорія відображає деяку подібність правової конструкції держави та юридичної особи як штучних суб'єктів створених за

рахунок делегування частини повноважень фізичних осіб, і водночас наслідуює недоліки теорії фіктивної юридичної особи, адже далі наводить на думку, що юридичні особи є юридичною фікцією і не мають свободи волі, через що вони не можуть бути суб'єктами права. Але тут також слушним здається зауваження Ф. Хаєка, який розмірковуючи про верховенство права зазначав, що усі державні закони та політика спрямовані на людей, а також весь контроль здійснюється людьми, і вся власність належить людям[155]. На різних етапах розвитку держави робився акцент то одних, то інших ознаках юридичних осіб, що загалом вплинуло на еволюцію розвитку інституту юридичної особи. Це питання є настільки складним, що вчені досі висловлюють думки з приводу неможливості створення єдиної теорії юридичної особи[66, с. 16]. Таким чином, одночасне існування безлічі різних наукових концепцій про природу юридичної особи пояснюється складністю цього правового явища, але на основі цих наукових підходів відбувається подальше тлумачення юридичної особи як учасника правовідносин.

Будь-який учасник правовідносин має бути наділений суб'єктивними правами та обов'язками. На думку В.Надьон, сутність людини як правової особистості проявляється в тому, що вона може бути суб'єктом передбачених законом прав та обов'язків [68, с.49]. Таким чином, законодавство встановлює умови при настанні яких фізична особа може вважатися суб'єктом прав та обов'язків, наділяючи її при цьому здатністю мати права та обов'язки і здатністю своїми діями їх набувати, реалізовувати та захищати.

На думку А. Міцкевича, правосуб'єктність має особливе, основоположне значення для правового регулювання поведінки громадян та організацій: вона служить передумовою конкретних взаємовідносин між ними, зумовлює зміст поведінки особи чи організації у різних життєвих ситуаціях [65, с. 13]. Варто погодитися із міркуваннями М. П. Кучерявенка, який зазначає: «Правосуб'єктність реалізує функції правового регулювання через конкретизацію кола суб'єктів, осіб, потенційно здатних бути носіями суб'єктивних юридичних прав та обов'язків» [55, с. 326]. Саме за допомогою

правосуб'єктності чітко окреслюється коло суб'єктів відповідної галузі права.

На думку О. Артикуленка призначенням категорії правосуб'єктності юридичної особи як загальної передумови участі в цивільних правовідносинах полягає в тому, що за своєю роллю в механізмі правового регулювання така правосуб'єктність виступає засобом фіксації (закріплення) можливості участі юридичної особи в цивільних правовідносинах – визнання за нею здатності бути носієм суб'єктивних прав та обов'язків, визначає закріплюване нормами права її загальне правове становище[5].

Зміст правосуб'єктності характеризується через правоздатність, дієздатність, деліктоздатність (цікаво, що поділ цілого на три частки у більшості галузей використовується як найбільше поширена форма характеристики будь-якого явища і який найкраще сприймається людьми).

Н. Ю. Пришва відзначає, що податкова правосуб'єктність фізичної особи та юридичної особи суттєво різняться між собою за всіма структурними елементами – податковою правоздатністю, податковою дієздатністю та податковою деліктоздатністю [88, с. 90]. При цьому далі надається коротка характеристика трьох змістовних елементів податкової правосуб'єктності фізичних осіб, але щодо правосуб'єктності юридичних осіб відзначається лише те, що у юридичної особи податкова правоздатність, податкова дієздатність та податкова деліктоздатність виникають з моменту її реєстрації в органах державної влади [88, с. 91]. Тобто виникають і припиняються одночасно.

О. Зайчук пропонує розглядати податкову правосуб'єктність як встановлену нормами податкового права здатність суб'єкта бути носієм та реалізовувати юридичні права та обов'язки в сфері оподаткування. Подібно до загально-правової традиції зміст податкової правосуб'єктності розкривається через податкову правоздатність, податкову дієздатність та податкову деліктоздатність[32]. Тобто використовується класична троїста структура. У свою чергу правоздатність – це визнана державою загальна

(абстрактна) можливість мати передбачені законом суб'єктивні права і юридичні обов'язки, здатність бути їх носієм. Це не є фактична здатність реалізовувати права і обов'язки на практиці, це – принципова потенційна здатність суб'єкта мати їх (в цей момент або в майбутньому)[16]. Отже правоздатність це ще не дієздатність і попри одночасне їх виникнення у юридичної особи обсяг дієздатності на початку може бути меншим(потреба в отриманні ліцензій, проведення реєстраційних дій та ін.). Таким чином, податкова правоздатність – це здатність суб'єкта податкових правовідносин мати права та обов'язки в сфері податкової діяльності [88, с. 90]. Податкова правоздатність юридичної особи виникає з моменту її створення (державної реєстрації), хоча раніше потрібно було ставати на податковий облік в контролюючих органах. Таку практику можна зустріти в деяких державах, де сплата податку на доходи компанією означає що така компанія має статус юридичної особи для цілей оподаткування.

На думку О. Артикуленка дієздатність юридичної особи відрізняється від дієздатності фізичної особи, оскільки: а) вона пов'язана не з фізіологічними якостями, як у людини (наприклад, вік, шкідливі звички тощо); б) дієздатність юридичної особи може виявлятися лише на деяких етапах її існування; в) обмеження дієздатності юридичної особи у більшості випадків пов'язане з обмеженням її правоздатності[5]. Перші два пункти очевидно є слушними, але з третім не можна погодитися повністю, якщо його сприймати окремо від перших двох. Обмеження дієздатності юридичної особи може бути пов'язаним з необхідністю вчинення дій, пов'язаних з реалізацією правоздатності. Наприклад, для того щоб здійснювати торгівлю алкогольними напоями потрібно отримати ліцензію, право на отримання такої ліцензії не є обмеженням, але без такої ліцензії дієздатність обмежується у цій частині.

І.О. Пліс пропонує розглядати дієздатність суб'єкта права в іншій площині – не просто як складову правосуб'єктності, а як властивість, що зумовлює можливість участі у правовідносинах: «...Реалізуючи дієздатність,

суб'єкт права виділяється поміж інших суб'єктів права і переходить в новий якісний стан – суб'єкта конкретних правовідносин», – зазначає науковець [82, с. 82]. Але тут поняття дієздатність І.О. Пліс замінює поняттям правоздатність, які є складовими правосуб'єктності поруч з деліктоздатністю. Водночас варто погодитися з тим, що реалізуючи дієздатність, суб'єкт права переходить у якісний стан суб'єкта конкретних правовідносин. Здійснюючи господарську діяльність та вступаючи у різні правовідносини, юридична особа стає, наприклад, учасником податкових правовідносин.

Н.Ю. Пришва визначає податкову дієздатність як здатність суб'єкта податкових правовідносин самостійно реалізовувати податкові права та обов'язки [88, с. 90]. Таке визначення повністю повторює загальне поняття дієздатності особи. І далі екстраполюється на юридичну особу як платника податків. Так, перефразовуючи принцип загальності оподаткування, визначений у п.4.1.1 ст. 4 ПКУ можна сказати, що кожна особа є платником всіх податків щодо яких у неї виникає податкове зобов'язання. В Україні юридична особа є платником практично всіх податків та зборів, що зазначені у статтях 9 та 10 Податкового кодексу України.

Юридичні обов'язки є визначальними при характеристиці фінансової правосуб'єктності, і реалізувати їх здатна лише особа, яка в змозі самостійно нести відповідальність за свої дії в сфері фінансової діяльності (в т.ч. і в сфері оподаткування), тобто особа, наділена деліктоздатністю. У юридичної особи податкова правоздатність, податкова дієздатність та деліктоздатність виникають з моменту її реєстрації в органах державної влади [88, с. 91]. Юридична особа для української системи оподаткування безсумнівно є суб'єктом оподаткування. Проте водночас може бути і об'єктом у випадку правил КІК (контрольованих іноземних компаній), коли оподатковується дохід особи через те що вона має контроль над іноземною компанією. Оскільки концепція суб'єктності юридичної особи має різні варіанти і комбінації, очевидним є те, що такий підхід є виправданим метою

забезпечення принципу оподаткування державою всього світового доходу своїх податкових резидентів. А якщо особа не є резидентом, тоді оподатковуємо того суб'єкта, який пов'язаний з нерезидентом правом власності чи часткової, пайової участі, які дають право отримувати прибуток/частину прибутку такого іноземного суб'єкта.

З цього приводу варто зазначити, що згідно з Цивільним кодексом України[137] юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку, яка наділяється цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем та відповідачем у суді. Від цього визначення слідує подальше визначення правосуб'єктності юридичної особи в інших правовідносинах, зокрема в податкових. Тому розуміється, що платник податків юридична особа наділена ознаками такої особи відповідно до ст. 80 Цивільного кодексу України[137], а саме:

- майнова відокремленість. Юридична особа має майно, яке може належати їй на праві власності, повного господарського відання або бути в її оперативному управлінні. Майнова відокремленість потрібна юридичній особі для досягнення певної мети. Наприклад, для вироблення продукції, культурно-освітньої діяльності, досягнення творчих успіхів тощо. Мета юридичної особи повинна бути закріплена в її установчих документах (установчому договорі, статуті);

- участь у цивільному обороті від власного імені. Юридична особа має індивідуальне найменування і може діяти лише від свого імені: набувати майнових і особистих немайнових прав, нести відповідальність, вступати в різноманітні цивільно-правові відносини з іншими суб'єктами цивільного права. Від імені юридичної особи діють її органи, інші особи можуть виступати від імені юридичної особи на підставі довіреності;

- правоздатність і дієздатність та відповідно здатність бути позивачем або відповідачем у суді. Також юридичні особи несуть адміністративну відповідальність, фінансову відповідальність, кримінальну відповідальність.

Як роботодавець юридична особа несе відповідальність за порушення трудового законодавства;

- юридична особа має своє місцезнаходження;
- здійснює управління через свої органи[137].

Юридичні особи також можуть утворювати відокремлені структурні підрозділи, об'єднання юридичних осіб, іноземні представництва, що на думку М.П. Кучерявенка, ускладнює її використання як суб'єкта, з яким можна чітко пов'язати податковий обов'язок [53, с. 182]. Тому, через індивідуалізацію податкового обов'язку використання поняття юридичної особи в податково-правових конструкціях потребує постійного уточнення та деталізації [53, с. 183]. На підтримку цього погляду можемо зазначити, що з розвитком глобалізації вітчизняні суб'єкти вдаються до використання організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, які притаманні в інших державах. Це різноманіття форм справді ускладнює визначення того хто насправді є особою, яка має сплатити податок (інакше суб'єктом оподаткування). Характеристика такого структурування з використанням організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, які утворюються відповідно до законодавства інших держав здійснена С. Бреховим та Д. Стародубом[33] та знайшли своє відображення в податковому законодавстві України.

Водночас взаємозв'язок податкового обов'язку з юридичною особою чітко і предметно складно пояснюється через саму природу конструкції, яку називають – юридичною особою. Відмінності правового регулювання, яке визначає правовий статус юридичних осіб у різних сферах суспільних відносин надає їм певних особливостей, які неодмінно впливають на появу об'єкта оподаткування у тій чи іншій формі відповідно до податкового законодавства. Як відзначає М. П. Кучерявенко «форма юридичної особи має багатий зміст» [53, с. 182]. Так само справедливо М. П. Кучерявенко стверджує, що податкова правоздатність є передбаченою нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків,

тобто можливість особи бути учасником податкових правовідносин. Зміст цього виду правоздатності складає сукупність прав та обов'язків, які суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства [56, с. 23].

Попри поширену думку називати податкового агента (яким часто виступає юридична особа) платником податку, вважаємо дане судження помилковим. Об'єкт оподаткування належить іншому суб'єктові і, хоча його воля щодо самостійного виконання податкового обов'язку є обмеженою, та все ж саме платник податків є носієм суб'єктивних прав та обов'язків. Податковий агент, є особою яка сприяє сплаті податку, а не є тотожним платнику податку. За таким же принципом як визнати податкового агента платником податку можна визнати банківську установу боржником при стягненні коштів з рахунку платника податку для погашення податкового боргу такого платника. При цьому таке судження буде більш справедливим, ніж визнати податкового агента платником податку. Обов'язки банку обумовленні спеціальним законодавством, яке регулює діяльність банків та відносини щодо надання банківських послуг. Податкове законодавство покладає відповідальність на податкового агента щодо виконання ним його власного обов'язку, який покладений на нього як податкового агента, а не обов'язок віддати частину свого доходу до бюджету у вигляді податку іншої особи. Так ми переміщуємо акцент і робимо обґрунтованим відношення податкового агента, що податок який він утримує при здійсненні виплат адресованих платнику податків є його власним доходом, з якого податковий агент має сплатити податок. Тоді не доцільно оподатковувати трудові доходи, наприклад, фізичних осіб, а оподатковуватимемо виведення будь-якого капіталу на користь фізичної особи, яка не є фізичною особою підприємцем. Але так ми знову ж таки будемо порушувати логіку оподаткування: платник податків - власність/володіння - об'єкт оподаткування-податковий період - база оподаткування - ставка податку - звітність - сплата.

Ця схема теж є певним спрощенням, але помітним є те, що податковий агент тут може з'явитися як необов'язковий елемент, і лише після того, як ми матимемо такі елементи податку як платник податку та факт наявності у нього суб'єктивних прав щодо об'єкта оподаткування. Тому, навіть те, що до податкового агента може бути застосовано відповідальність за несплату/невчасну сплату/неподання звітності щодо податків і зборів третіх осіб, які є платниками таких податків і зборів, не робить його платником податку. Тому формула «юридична особа-податковий агент - платник ПДФО» виглядає абсурдною. Тоді ПДФО для такої концепції потрібно замінити податком на найману працю і все буде логічно: «юридична особа або фізична особа = платник податку на використання найманої праці». Так збігається суб'єкт оподаткування та власник об'єкта оподаткування.

Враховуючи різноманіття підходів та враховуючи, що суб'єктами оподаткування є як резиденти так і нерезиденти варто вважати, що за своїм змістом юридична особа є формальним вираженням капіталу однієї і більше фізичних осіб (навіть якщо схематично фізична особа володіє юридичною особою, яка володіє іншою юридичною особою, яка теж володіє кількома юридичними особами – ці всі особи будуть формальним вираженням капіталу цієї фізичної особи). Хоча як ми зазначали раніше однозначне застосування такого твердження приводить нас до теорії фікції, яка є застарілою для сучасного тлумачення правосуб'єктності юридичної особи, проте дозволяє простежити як формується податкове навантаження на капітал. Особливістю юридичної особи є те, що навіть після смерті бенефіціарного власника – фізичної особи, юридична особа переважно не припиняє свого існування. Моментом припинення юридичної особи є настання юридичних фактів, з якими законодавство пов'язує її припинення. Такими фактами є припинення державної реєстрації (якщо набуття статусу як в Україні пов'язано з державною реєстрацією), виключення із списку компаній, торговельного реєстрів і т.п. Цьому передують рішення

уповноваженого органу, який уособлює власника(ів), або суду - за зверненням зацікавлених осіб відповідно до законодавства про банкрутство.

Юридична особа визначається суб'єктом оподаткування в залежності від визнання її суб'єктом правовідносин взагалі, що у свою чергу обумовлюється законодавством та дотриманням формальних юридичних процедур (внесення до державного чи торгівельного реєстру, затвердження установчих документів та ін). Виникнення статусу платника того чи іншого податку пов'язано з наявністю об'єкта оподаткування або вчинення дій спрямованих на набуття такого статусу, як у випадку з акцизним податком (отримання ліцензії та придбання марок акцизного податку та ін), ПДВ (подання заяви та/або досягнення порогу для обов'язкової реєстрації платником), спрощеною системою оподаткування(подання заяви та відповідність умовам ПКУ). Так само перевищення порогу перебування на спрощеній системі оподаткування зобов'язує платника податків перейти на загальну систему оподаткування. Отже, юридична особа суб'єкт податкових правовідносин визначається платником більшості податків (в тому числі і ПДФО як податковий агент) та зборів, а для набуття статусу платника кожного окремого податку потрібно мати об'єкт оподаткування або вчинити дії що зумовлюють набуття статусу платника окремих податків.

Оскільки юридична особа є платником усіх податків, визначених у статтях 9 та 10 ПКУ, що мають свій власний об'єкт оподаткування, виникає необхідність розкрити зміст такої категорії як «прибуток» що відображується в назві податку: податок на прибуток підприємств (англ. – tax on corporate profits). Так, С.В. Пархоменко-Цироциянц надає об'єкту оподаткування первинного значення: «...для встановлення того чи іншого податку спочатку необхідно обрати об'єкт оподаткування і тільки потім, з огляду на об'єкт, визначатиметься суб'єкт, одиниця оподаткування, строки сплати, пільги...» [81, с. 74-75]. Однак вбачається, що розвиток податку на прибуток пов'язаний одночасно з розвитком юридичної особи - платника податку та прибутку - як об'єкта оподаткування. Водночас, чинником поділу прибуткового

оподатковування на два види (прибуткове оподатковування юридичних і фізичних осіб) є різні умови стягнення податку. Це пояснюється тим, що доходи юридичних і фізичних осіб, маючи однакову економічну природу – додану вартість, відрізняються за характером використання та виконують різноманітні функції. Так, доходи підприємств мають продуктивний характер. Вони спрямовуються переважно на розвиток виробництва, тоді як основна частина доходів громадян використовується насамперед на особисте споживання. Використовувати єдиний режим оподатковування для усіх прибутків, як тих, що йдуть на виробниче споживання, так і тих, що призначені для особистого використання, було б недоцільним і економічно невиправданим[83, 241].

Тут одразу відзначимо, у порівнянні з іноземним досвідом, податок на прибуток підприємств часто порівнюють з *company income tax* (податком на доходи компаній або інакше *corporate income tax* корпоративним податком на доходи – пер. автора). Ці поняття є практично тотожними у визначеннях що їх можна знайти в іноземних джерелах. Так у електронній бібліотеці Організації економічного співробітництва та розвитку під поняттям *tax on corporate profits* визначаються податки, що стягуються з чистого прибутку (валовий дохід мінус допустимі податкові пільги) підприємств. Він також охоплює податки, що стягуються з приросту капіталу підприємств[163]. Водночас електронна бібліотека Британіка містить визначення *corporate income tax* що означає податок, який накладається на чистий прибуток корпорацій, розрахований як перевищення надходжень над допустимими витратами[150]. Ключовим елементом у обох визначеннях поняття є прибуток. Саме через таке просте на перший погляд поняття, виникає ряд проблем, що їх приписують податку на прибуток підприємств, адже визначення прибутку з розвитком економіки та права стає дедалі складнішим, навіть у частині визначення конкретного платника податків. Так, на думку О.В. Шульженка «наявність в особи будь-якого об'єкта оподаткування породжує виникнення податкового обов'язку. Цей постулат

вірний тільки в тому випадку, коли нормативно встановлені всі інші елементи правового механізму податку. Об'єкт оподаткування має бути присутнім у власника або особи, що сплачує відповідний податок. Податковим Законом обов'язково повинні бути встановлені конкретні форми юридичного зв'язку між об'єктом оподаткування і особою, яка зобов'язана сплачувати належні з цього об'єкта податки. Наприклад, особа може отримувати заробітну плату і, отже, сплачувати з її розміру податок на доходи фізичних осіб. Саме зв'язок між об'єктом і платником у сукупності зумовлює виникнення податкового обов'язку»[141].

На думку М.П. Кучерявенка поняття об'єкта оподаткування передбачає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (вузький). Так вчений зазначає, що як правова категорія об'єкт оподаткування визначається як юридичний факт або сукупність юридичних фактів (юридичний склад), з якими пов'язано виконання обов'язку платника податків щодо сплати податку. Додатково М.П. Кучерявенко підкреслює, що цей обов'язок виникає у особи при наявності у неї об'єкта оподаткування. У вузькому значенні, це поняття визначається як прибутки (їх частина), вартість ряду товарів, майно платників податків тощо[54].

Саме поняття прибуток не має однозначного визначення і є дискусійним. Значний внесок у дослідження проблеми прибутку зробили А. Сміт та Д. Рікардо, які в XVIII–XIX ст. обґрунтували ідею створення доданої вартості. Так за А. Смітом, першоджерелом прибутку є виробництво, а новостворена вартість розподіляється на оплату праці робітників та прибуток. Прибуток, на думку А. Сміта, – це породження капіталу. Таким чином, мінімальна звичайна норма прибутку має завжди бути дещо вищою від того, що є достатнім для покриття випадкових втрат, які можливі за будь-якого розміщення капіталу. Тільки цей надлишок являє собою чистий прибуток [122, с.64].

З часом теорії виникнення прибутку та тлумачення цього поняття змінювалося з розвитком економічних відносин та їх правового регулювання. У таблиці наведено класичні теорії виникнення прибутку.

Таблиця 1.2.1. Теорії виникнення прибутку

Теорії виникнення прибутку	
Д. Рікардо (1772 – 1823)	Прибуток – вирахування з продукту праці робітника. Це різниця між ціною та утриманнями (додаючи оплату праці)
Ж. Б. Сей 1767– 1832,	Згідно з теорією трьох факторів і прибуток – дохід підприємця
Йоганн фон Тюнен 1783 – 1850	Винагорода за виконання підприємницької функції
Й. Шумпетер, 1883 – 1950	Винагорода за нововведення, втілення інновацій
А. Маршалл 1842 – 1924	Дохід, отриманий четвертим фактором (організаторським)
Л. Вальрас 1834 – 1910	В умовах вільної конкуренції прибуток відсутній
Ф. Найт 1885 – 1972	Компенсація за ризик, можливі втрати в умовах ринкової невизначеності
Б. Бернанке та Д. Коландер	Прибуток це різниця між сукупними доходами, отриманими від реалізації продукції, та всіма витратами – явними і неявними.

Джерело: складено автором на основі: [112], [83, с 242], [63], [149]

Сучасні українські вчені також продовжують розвивати наукові уявлення про прибуток. Так, Ю. Коваленко, визначає що прибуток як економічна категорія – це абстракція, теоретичне обґрунтування, тому що економіка зародилася на основі прагнення зрозуміти принципи господарського механізму. Для практичного застосування необхідно інтерпретувати цю категорію, яка враховується прикладною економікою, в тому числі бухгалтерським обліком [114, с. 92]. У свою чергу С. Кучеркова визначає прибуток як – загальну економічну категорію, якій властива товарно-грошовим відносинам і є частиною доходу конкретної компанії, на яку впливає внутрішнє і зовнішнє середовище і розвиток бізнесу; це різниця

між доходом від усіх видів діяльності і витратами компанії, що виникли при отриманні цього доходу, і здійсненню процесу розширеного відтворення і задоволення інтересів власників бізнесу, працівників, інвесторів і можна використовувати стан [52, с. 83].

З огляду на значну кількість визначень прибутку як економічної категорії вважаємо, що певним відображенням загальної правової позиції щодо визначення поняття прибуток є нормативно-правові акти, які також містять різне тлумачення поняття прибуток. Так у Положенні про національні стандарти бухгалтерського обліку (Стандарт) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НСБО) прибуток згадується як «сума, на яку дохід перевищує пов'язані з цим витрати», а збиток – як «перевищення сума витрат над сумою доходів, за які ці витрати були понесені» [70]. Таке визначення цілком відповідає раніше згаданій економічній теорії походження прибутку. Далі у НСБО визначено ще 4 різновиди прибутку[70]:

Валовий прибуток – різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і вартістю проданих товарів (товарів, робіт, послуг);

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на продаж і інших операційних витрат;

Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутку), фінансових та інших витрат (збитків);

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток і прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування [70].

Досліджуючи генезу розвитку прямого оподаткування, в тому числі податку на прибуток Ю. Шорохова[140] зазначає, що у середньовічних містах Німеччини та Італії, робилися спроби запровадити прямі податки, що характеризувалися високим ступенем добровільності, але громадяни повинні

були давати «податкову клятву» перед державою щодо зобов'язання сплачувати податки. Методи стягнення податків поступово змінювались. У VI ст. до н.е., коли заснували провінцію Іудею, було вперше впроваджено провінційний ценз із реєстрацією усіх[140]. На думку дослідниці це було зроблено для того, щоб відстежити категорії осіб, які можуть підпадати під оподаткування майнових цінностей. Для цього було введено податкові декларації. Але водночас Ю. Шорохова робить передчасний висновок про те, що оподаткування селянських господарств у середньовічній Європі можна вважати ранньою формою виникнення податку на прибуток. Ще більше помилковим видається судження про те, що селянське господарство можна вважати тогочасним підприємством. Адже як зазначалося нами на початку виникнення юридичної особи пов'язують з потребою відокремлення власності та відповідальності колективного об'єднання від фізичної особи і, навпаки, фізичної особи від такого колективного об'єднання, шляхом наділення право та дієздатністю. Тоді як селянське господарство було прямо пов'язано з членами однієї родини, які працювали в такому господарстві на засадах патріархального устрою, як його описував Дж. Лок.

Здійснивши аналіз напрацювань європейських науковців В.Л. Андрущенко зазначає, що першим прототипом нинішнього податку на прибуток виступає промисловий податок, який за своєю суттю є реальним податком. Об'єктом оподаткування виступає промисел, за винятком сільськогосподарського. Це податок на господарську діяльність у вигляді промислу, який мав на меті отримання прибутку. Суб'єктом промислового податку виступала особа, яка займалася будь-яким промислом. А промисловий податок вперше з'явився у Англії в XVII ст. та був введений для ряду професій – аукціоністів, комісіонерів, міняйл та ін. Пізніше даний податок був замінений на загальноприбутковий податок [2]. На думку широко цитованого в українських дослідженнях з фінансового права москальського науковця І. Янжула (проте здобував освіту у Великобританії)

трансформація промислового податку в систему оподаткування прибутку відбулася через дві причини.

По-перше, суб'єкт промислового податку не завжди співпадав з його носієм, оскільки тут відбувалося перекладання податку безпосередньо на споживача. Особа, яка веде промисел, поєднувала податок зі своїми торговими операціями та перекладала податок на споживача шляхом збільшення ціни товару. «Торговець, знаючи яку суму податку він сплатить, враховував її в собівартості продукції і, підвищуючи ціну, перекладав його на покупця. Зубний лікар, який сплачує промисловий податок, приймав його до уваги та піднімав плату за лікування» [143, с. 204]. Таким чином, промисловий податок відігравав роль подібну до ПДВ для кінцевого споживача, що не дозволяло йому виконувати одну з функцій податку – розподілу соціального блага та порушувала рівність між платниками податків через те, що працівник платив і подохідний податок і податок на промисел, що додавався до вартості товарів та послуг.

По-друге, в 20-х рр. ХХ ст. промисловий податок поділяється на дві частини: патентний (встановлюється у вигляді твердих ставок для визначених розрядів) та додатковий податок, який залежить від різних факторів (капіталу, обороту, прибутку) [143, с. 206]. Дещо інакше писав А. Сміт «дохід або прибуток, одержуваний з капіталу, розпадається на дві частини – ту, що оплачує відсоток і належить власникові капіталу і ту додаткову частину, яка залишається понад те, що необхідно для сплати відсотка [122, с.65]. Таким чином, перехід до оподаткування прибутку обумовлений пошуком альтернативного податку, що забезпечить рівномірність стягнення податків з діяльності суб'єктів господарювання.

Окремо також поставало питання оподаткування грошових коштів, які отримували учасники юридичних осіб. Найбільшого свого розповсюдження даний податок набуває в другій половині XVIII і XIX століття. Відзначимо, що у даний період формується також розуміння юридичної особи як суб'єкта правовідносин. Основною причиною розвитку оподаткування доходів від

капіталу був великий дефіцит бюджету та дефіцит фінансових ресурсів господарюючих суб'єктів, які покривали його шляхом випуску боргових цінних паперів (в основному облігацій). Також у даний період виникло багато акціонерних компаній, різноманітних банків, які конкуруючи з державою, як зазначає І. Янжул, випустили масу нових об'єктів власності, що дають доходи [143, с. 315]. Так А. Сміт значно раніше у контексті тогочасного регулювання відсоткової ставки по кредитах та депозитах робить висновок «Коли закон не забезпечує виконання договорів і зобов'язань, він ставить усіх позичальників майже в те саме становище, у якому у більш розвинених країнах перебувають банкрути або люди із сумнівною кредитоспроможністю. Невпевненість у поверненні своїх грошей спонукає позикодавця вимагати такого самого лихварського відсотка, якого зазвичай вимагають від банкрутів»[122, с.64]. Сьогодні ці відносини, пов'язані з обігом боргових зобов'язань та цінних паперів, переросли у окрему сферу правовідносин, пов'язаних з діяльністю ринків цінних паперів та фінансових послуг і забезпечують значний рівень надходжень для економіки держав, що, в свою чергу, розширює базу оподаткування та податкові надходження.

Маючи право і дієздатність юридична особа може набувати юридичні права та обов'язки і, відповідно, вчиняти правочини від свого імені. Таким чином, юридична особа набуває майнових та немайнових прав на результати своєї діяльності, що в подальшому стають об'єктом оподаткування. Якщо порівнювати з іншими податками, то податком на прибуток оподатковується саме економічний результат діяльності юридичних осіб у тому чи іншому вигляді. В силу того що юридична особа має здатність об'єднувати значну кількість ресурсів без значних особистих ризиків для учасників - юридичних осіб (крім звісно частки вкладеної у діяльність такої особи) то об'єктивно її економічний результат може бути вищим за діяльність кожного окремого суб'єкта господарських правовідносин, а, відповідно, і об'єкт оподаткування, що формується в результаті такої діяльності господарюючих суб'єктів. Так,

за спостереженнями А. Сміта, великий капітал, хоча й приносить невеликий прибуток, зазвичай зростає швидше, ніж незначний капітал, що дає більший прибуток [122, с. 62]. Гроші створюють нові гроші. Варто вам добути трохи грошей, і вам часто буде легко добути більше. Головна складність полягає саме в отриманні цих невеликих грошей. Частину капіталів, раніше вкладених в інші галузі торгівлі та промисловості, неминуче вилучають із них і спрямовують у якісь нові більш вигідні. Знову таки власники капіталу зіткнулися із тим, що вигідна галузь рано чи пізно наповниться капіталом настільки, що стане менш прибутковою з точки зору на порядок який описує А. Сміт [122, с. 62]. Але з малим капіталом не вдасться отримати значного прибутку. Крім того мають зійтися фактори затребуваності продукту, значної кількості робочої сили та дешевизни ресурсів. Це часто досягається сировинним бізнесом, який значною мірою монополізовано в Україні. Водночас, як далі зазначає А. Сміт, необхідність робить звичайною майже для всіх участь у торгівельних або промислових справах, адже звичай всюди вирішує, що саме вважається непристойним [122, с.65].

Перші спроби впровадження податку на прибуток в практику оподаткування підприємств пов'язані з необхідністю наповнення державного бюджету щоб фінансувати зростаючі видатки держави. Водночас перетікання прибутку в інші юрисдикції з метою уникнення оподаткування та приховування прибутків від несправедливого оподаткування також стимулювали державу шукати можливості для запобігання податковій міграції. Так А. Сміт з цього приводу відзначав, що власник капіталу є по суті громадянином усього світу й зовсім не обов'язково пов'язаний з якоюсь окремою країною. Таким чином, він може уникнути надмірного контролю чи перевірки, які проводяться з метою стягнення податків перенісши свій капітал до іншої юрисдикції з більш сприятливими для нього умовами. Далі А. Сміт пише, що переносючи свій капітал, власник припинить усю ту роботу, яку вів у покинутій ним країні. Капітал обробляє землю, капітал дає робочі місця. Податок, що веде до відпливу капіталу з будь-якої країни, веде, таким

чином, до зникнення всіх джерел доходів будь-якої країни, веде, таким чином, до зникнення всіх джерел доходів правителя і суспільства. Внаслідок перенесення капіталу до іншої країни неминуче знизяться більшою або меншою мірою не тільки прибуток з нього, а й земельна рента і заробітна платня [122, с.520]. Через це державна політика з приводу оподаткування та контролю за діяльністю платників податків у той час була значно лояльнішою, оскільки оцінка доходів була більш менш приблизною. Тому значні розміри ставок податків насправді не означали значного податкового навантаження, оскільки їх було легко обходити. Так теза А. Смітта про надмірний податковий контроль розкриває тогочасне бачення цієї проблеми: «розслідування приватних обставин кожної окремої людини і до того ж проваджуване з метою стеження за змінами її статку, аби узгодити з ними податок, виявилось б джерелом таких постійних і нескінченних утисків, яких не міг би витримати жоден народ» [122, с.520]. Водночас сучасні удосконалення заходів контролю та уніфікація підходів до оподаткування, сьогодні створюють ситуацію, коли така податкова міграція перестає бути економічно вигідною, та навіть призводить до відповідальності за порушення податкового законодавства. Слушно відзначають у своєму дослідженні проблем боротьби з бідністю лауреати Нобелівської премії з економіки А. Банерджі та Е. Дюфло «в праві багато проблем пов'язані саме з дотриманням законодавства та покаранням за неправомірну поведінку, водночас більша частина злочинності пов'язана зі зміною економічної ситуації, безробіттям ... Бідність не так впливає на злочинність як безробіття. Хоча обидва ці явища є проблемами, які досі неможливо вирішити по всьому світу. Можливо зміщення акцентів у бізнесу з того щоб переміщувати ресурси з територій де панує криза на пошук шляхів та способів вирішення цієї кризи змінить ситуацію на краще. Переміщення капіталів досі залишається проблемою для більшості держав. Особливо від цього потерпають економіки, що розвиваються»[6].

Також варто відзначити, що з податком на прибуток пов'язують вибір організаційно-правової форми підприємницької діяльності; механізм розподілу прибутку; розподіл ресурсів (трудових і матеріальних) за окремими напрямками виробничо-господарської діяльності; вибір методів фінансування інвестицій; розподіл і перерозподіл ВВП тощо[108, с. 282].

Прибутковий податок в Англії, який введено в кінці 1799 р. у зв'язку з важким фінансовим станом, зумовленим війнами в Північно-Американських колоніях і з Францією. У 1802 р. дію його призупинили, але вже в 1842 р. міністром Робертом Пілем дію цього податку відновлено під назвою *property and income tax* [143, с. 345]. Функціонував він протягом всієї історії Англії, з незначними змінами, та зарекомендував себе досить важливою частиною англійської фінансової системи. Доходи оподатковуються за принципом «у джерела» за п'ятьма розділами або шедулами, які позначаються літерами А, В, С, D, і Е. Підприємства оподатковувалися за шедулою D – дохід від торгових, промислових і транспортних підприємств, промислових цінностей та професій [1, с. 50–51].

Податок на прибуток корпорацій був введений у Великобританії тільки в 1956 р. До 1956 р. корпорації обкладалися на рівні з фізичними особами, і, крім того, до них застосовувався додатковий 15% -й податок на прибуток [23].

Пруський прибутковий податок, який існував до 1891 р., носив характер більше податку на доходи фізичних осіб, але з 1891 р. у категорію платників прибуткового податку потрапили підприємства, власники грошових капіталів. Ці доходи підлягали оподаткуванню спеціальним прибутковим податком, встановленим промисловим оподаткуванням цього ж 1891 р. Розповсюдження податку на торгово-промислові товариства, акціонерні компанії і взагалі на всіх юридичних осіб, принесло в казну держави в перший же рік запровадження цього податку 10 млрд марок [143, с. 344].

У Німеччині система оподаткування прибутку в її сучасній формі з'явилася після Першої світової війни, та була побудована на двох податках: податку на доходи корпорацій та податку на підприємницьку діяльність. Реформа Ерубєргера трансформувала прибуткові податки окремих країн Німеччини в єдиний податок на доходи і виділила оподаткування юридичних осіб у самостійний податок з корпорацій [1, с. 55]. Було встановлено принцип утримання податку біля джерела виплати. Ставки податку були встановлені надзвичайно високі, від 10 до 60%. Для малих підприємств з доходом до 50 тис марок надавалися пільги [1, с. 55].

У Франції корпоративний податок був введений після Першої світової війни. До 1927 р. чисті доходи від торгівлі і промисловості визначалися специфічно – встановлювалися особливі норми із суми обороту. З 1927 р. оподаткування проводиться на основі дійсного чистого доходу, який вказувався в спеціально поданих деклараціях, де зазначався розрахунок прибутку чи збитку. Ставки податку встановлювалися з доходів торгово-промислових підприємств на таких рівнях: при доході до 800 фр. – 22 фр. 50 с.; від 801 до 1500 фр. – 45 фр.; 1501 до 3000 – 150 фр., і т. д. Дохід, більше 50 тис фр., оподатковувався за ставкою 15% [1, с. 60].

У США прибутковий податок розвивався досить швидкими темпами. Уперше він був уведений під час громадянської війни як надзвичайний податок, та в 1872р його дію призупинили. У 1894 р. його дію відновили, але майже одразу ж він був проголошений як неконституційний. Але в 1911р було внесено шістнадцяту поправку в Конституцію, а в 1913р набув чинності новий закон про прибуткове оподаткування. Він вводить прибутковий податок на корпорації [157]. Ставка поділялася на дві складові: нормальна – 2% та додаткова – 4% -й податок на доходи кожної корпорації – акціонерної компанії, товариства чи страхової компанії, за винятком повних товариств [118]. Цим же законом вводився і податок на надприбуток. З 1924р ставка податку на прибуток компаній була встановлена на рівні 12,5% від доходу [1, с. 64].

Отже не існує єдиного визначення бази оподаткування підприємств, що відображає відсутність будь-якого загальноприйнятого визначення «прибутку» для цілей оподаткування, багато детальних аспектів бази оподаткування підприємств відрізняються в різних країнах, навіть якщо вони прагнуть оподатковувати загалом те саме.

В українському податковому законодавстві принципово по-різному визначався об'єкт оподаткування по податку на прибуток підприємств до 2015 року і після цього. До 2015 року при визначенні об'єкта оподаткування та податкової бази по податку на прибуток підприємств застосовувався одночасно бухгалтерський та податковий облік. При цьому до об'єкту податку на прибуток підприємств відносився прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначався шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду [62].

Таким чином, відправною категорією для визначення об'єкта по цьому податку була категорія «дохід». Так, у ст. 135 Податкового кодексу України у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року (далі по тексту – у старій редакції) було закріплено доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду. До них відносились доходи від операційної діяльності та інші доходи. Обидві категорії доходів визначались за низкою правил. До кола доходів від операційної діяльності включалися: доходи від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера, та доходи банківських установ. Перелік інших доходів складався з п'ятнадцяти пунктів та був відкритим[62].

З метою визначення бази оподаткування поряд із визначенням доходів потрібно було зменшити їх на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат. Склад витрат було надзвичайно деталізовано. Як і доходи, вони складалися з витрат операційної діяльності та

інших витрат. При цьому законодавець закріплював окремо перелік витрат, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку, та перелік витрат подвійного призначення. Існував і механізм амортизації, який передбачав поступове перенесення окремих витрат на вартість виготовленої продукції. У цілому можна сказати, що існуюча до 2015 року модель оподаткування прибутку підприємств була доволі складною через не завжди коректне закріплення складу витрат, недосконалість процедур їх обліку та не повну відповідність бухгалтерського й податкового обліку.

Юридичні особи, як платники податків отримали можливість застосування альтернативних систем оподаткування задля належного застосування норм чинного податкового законодавства, належного дотримання норм податкового регулювання враховуючи особливості діяльності кожного конкретного суб'єкта податкових правовідносин. Це стало належним інструментом щодо податкового стимулювання діяльності та перспективного розвитку суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб. Саме створення належних умов для застосування податкових норм, а не надання податкових пільг зумовлюють конкурентний прогресивний процес розвитку законослухняних підприємців.

1.3. Генезис правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні

Розвиток правового регулювання податку на прибуток на території України за рахунок запозичення напрацювань західноєвропейських вчених науковцями московської імперії значною мірою є наслідуванням та дублюванням досвіду західноєвропейських держав. Так, аналізуючи генезу розвитку правового регулювання оподаткування, О.О. Головашевич приділяє увагу реформі 1930-1931 р.р., якою було встановлено двоканальну систему платежів до бюджету – податок з обороту й відрахування від прибутку. При цьому вчений підкреслює, що промисловий податок, акцизи та низка інших

податків були включені в податок з обороту, а до відрахувань від прибутку було віднесено власне відрахування від прибутку та прибутковий податок[22]. Але декларування передових ідей у сфері оподаткування в радянському союзі було суто косметичною обкладинкою, а справжня суть комуністичного оподаткування призвела до Голодомору на території України у 1932-1933рр.

Ще раніше у царській імперії, з 1898 року була введена система промислового податку за 4 класами місцевості та за розрядами підприємств. Був встановлений додатковий промисловий податок з капіталу і процентний збір з прибутків акціонерних та інших підприємств (0,15 % від суми основних фондів). У 1918 році податкова політика України складалась із 4-х прямих (поземельний податок, основний промисловий податок, податок на приріст прибутку, податок на нерухоме майно) та 4-х непрямих податків. Проте наповнення дохідної частини бюджету українського казначейства за рахунок прямих податків було дуже «незначним»[15]. Прибутковий податок із споживчої кооперації та господарських органів громадських організацій був введений в 1923 році. Він сплачувався щоквартально із балансового прибутку за ставкою 35 % для споживчої кооперації і 25 % — для господарських органів громадських організацій[116].

Вітчизняні вчені пропонують розглядати етапи розвитку правового регулювання оподаткування податком на прибуток підприємств з моменту незалежності України. Так В. Соколовська виділяє 7 історичних етапів становлення податку на прибуток в Україні:

I (1991- 1992 рр.) Прийнято Закон УРСР «Про систему оподаткування», де закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, перелік загальнореспубліканських зборів та обов'язкових платежів[124]. Ставка податку на прибуток 35%. Об'єкт оподаткування: валовий дохід.

II (1992 - 1997 рр.) База оподаткування - валовий дохід і ставка податку на прибуток 18%.

III (1997- 2000 рр.) Приймається Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». В ньому прибуток визначався шляхом зменшення суми валового доходу на суму валових витрат, а також на суму амортизаційних відрахувань, а ставка податку на прибуток складає 30%. Об'єкт оподаткування: балансовий прибуток.

IV (кін. 2000- 2004 рр.) Прийняття Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Ставка податку на прибуток в цей період 30%. Об'єкт оподаткування: прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація.

V (кін. 2004 – 2010 рр.) Внесено зміни в Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Передбачалося, що за вибором платника податків для податкової оцінки вибуття запасів пропонується вже не два, а п'ять бухгалтерських методів оцінки запасів, передбачених П(С)БО 9 «Запаси». Знижено ставку податку на прибуток - 25%. Об'єкт оподаткування: прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація.

VI (2011 - 2014 рр.) Прийняття Податкового кодексу України. Запроваджено ряд новацій в оподаткуванні прибутку підприємств (податкові канікули; 5 методів нарахування амортизації по 16 групам основних засобів, передбачених бухгалтерським обліком) та поступове зниження ставки податку до 16% з 01.01.2014 р. Втім було накладено мораторій на подальше зниження ставки податку на прибуток підприємств, яка в 2014 році повинна була знизитися до 16%, і встановлено ставку 18%. Об'єкт оподаткування: прибуток = доходи – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг – інші витрати.

VII (2015 р. – теперішній час) Внесено багато змін до Податкового кодексу України в частині податку на прибуток (найвагомішою стала зміна бази оподаткування даного податку) та максимальне скорочення відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком. Ставка податку на прибуток в цей період 18%. Об'єкт оподаткування: прибуток = фінансовий результат до оподаткування (прибутку або збитку) ± податкові різниці

На сьогодні це найбільш детальний поділ на етапи становлення вважаючи дуже незначний у порівнянні з західними державами час розвитку вітчизняного податкового законодавства. Водночас у цьому детальному описі не згадано про запровадження правил трансфертного ціноутворення, а також варто додати податково-правове регулювання для подолання наслідків COVID-19 та теперішній етап правового регулювання в умовах воєнного стану через військову агресію. Але надмірна деталізація за кожним нормативно-правовим актом, особливо враховуючи знакову ознаку мінливості сучасного податкового законодавства, може призвести до майже помісячної періодизації розвитку податкового законодавства України та регулювання податку на прибуток підприємств. Відповідно, запропонуємо авторський підхід до періодизації:

На першому етапі діяло законодавство Української РСР. Порівняно із законодавством за часів СРСР методика розрахунку податку на прибуток суттєво змінилася. Насамперед платниками податку визнавались усі юридичні особи (крім Національного банку України) незалежно від форми власності, їхні філіали та відділення, тобто всі суб'єкти господарювання, які провадили діяльність на території України, зобов'язані були оподатковувати отриманий прибуток. Крім того, змінився об'єкт оподаткування, що суттєво вплинуло і на порядок перевірки показників податкової звітності. Податок справлявся не з прибутку підприємства, а з валового доходу, що являв собою суму доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і майна, нематеріальних активів, брокерських місць, і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат по цих операціях. Відповідно до п. 1 ст. 3 Закону України «Про оподаткування доходів» валовий дохід зменшувався на суму: – податку на додану вартість, акцизного збору, плати за землю, податку з власників транспортних засобів, а також рентних платежів; – відрахувань до державних фондів соціального страхування, а також інших обов'язкових платежів, установлених державою; – плати з процентів за короткострокові кредити банків (крім процентів із

прострочених і відстрочених позичок та кредитів, одержаних на поповнення нестачі власних оборотних коштів); – амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних виробничих фондів; – витрат за нематеріальними активами у вигляді вартості придбаних патентів, авторських прав, ліцензій, ноу-хау, вартості власного патентування, що виключаються з валового доходу і зараховуються до витрат собівартості на період використання активів, але не більше десяти років; – витрат на право використання промислових зразків, товарного знака, авторського права, земельних ділянок та інших природних ресурсів, програмне забезпечення обчислювальної техніки тощо; – орендної плати у частині доходу, яку сплачують до бюджету суб'єкти господарювання, що орендують основні фонди у державних підприємств; – витрат на службові відрядження, утримання й обслуговування технічних засобів управління, послуги зв'язку й обчислювальних центрів, рекламу, консультаційні, інформаційні та аудиторські послуги (якщо перевірка бухгалтерського звіту аудитором є обов'язковою за законодавством України), на оплату робіт із сертифікації продукції, представницькі цілі в межах норм, затверджуваних Кабінетом Міністрів України, пожежну і сторожову охорону; – вартості матеріальних затрат, врахованих у калькуляції та віднесених до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)[100].

Таблиця 1.3.1. Оподаткування податку на прибуток підприємств в Україні з 1991 по 1997 рр

Нормативно-правовий акт	Вид обліку
Закони Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1252-XII; «Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій» від 05.07.1991 р. № 1308-XII	Бухгалтерський облік. База оподаткування обчислювалася за даними бухгалтерського обліку з корегуваннями на окремі витрати
Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992 р. №12-92	Бухгалтерський облік. Регулювання складу витрат, включених до собівартості продукції (робіт, послуг)

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР	Бухгалтерський облік. База оподаткування обчислювалася за даними бухгалтерського обліку з корегуваннями на окремі витрати
Постанова ВРУ «Про затвердження Правил застосування Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 27.06.1995 р. N 247/95-ВР	Бухгалтерський облік. База оподаткування – балансовий прибуток з корегуваннями на окремі витрати.
Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (у новій редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»)	Податковий облік і бухгалтерський облік. З корегуваннями на окремі витрати

Джерело: складено автором

Наприкінці 1992 р. в Україні почалися зміни в системі оподаткування через декрети Кабінету Міністрів. Основним серед прямих податків було прийнято податок на прибуток підприємств (Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р). Це означало більш прогресивний характер оподаткування, але виявилось невдалою спробою. Виникла проблема зведення державного бюджету без збільшення дефіциту. У цьому зв'язку з другого кварталу 1993 р. Законом «Про Державний бюджет України на 1993 рік» було відновлено дію Закону «Про оподаткування доходів підприємств і організацій». Тобто основним важелем політики подолання дефіциту бюджету було обрано посилення податкового тиску [145].

На другому етапі формуються суттєві аспекти податкової системи України та оподаткування прибутку загалом. Тоді ж було запроваджено новий механізм адміністрування податку на прибуток та повного контролю за його сплатою. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» сформував основні принципи оподаткування податком на прибуток. Об'єкт оподаткування визначався за валовим доходом, а базова ставка становила 18%. У 1994 році ухвалено редакцію Закону України «Про

систему оподаткування», яка юридично закріпила зміни 1992-1993 років, а саме [102]:

1) скасовано: податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР; податок з обороту; податок на доходи; податок на фонд оплати праці колгоспників; податок на експорт та імпорт; плата за природні ресурси;

2) включено: податок на доходи підприємств та організацій; податок на майно підприємств; податок на нерухоме майно громадян; податок на промисел; плата з відшкодування витрат на геологорозвідувальні роботи; відрахування та збори на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг; внески до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; внески до Фонду сприяння зайнятості населення; плата за спеціальне використання природних ресурсів; плата за забруднення навколишнього природного середовища; внески до Фонду соціального страхування України; внески до Пенсійного фонду України [102].

Третій етап характеризується тим, що у 1997 році було прийнято новий закон, який повністю змінив призначення та ставку податків. Було запроваджено принципово інше визначення об'єкта оподаткування. В основу концепції реформування було покладено курс на зменшення ставки податку на додану вартість (ПДВ) з 28% до 20%, а в 1997 році щодо окремих товарів запроваджена нульова ставка; податок на прибуток встановлено на рівні 30% [105]. Такі зміни мали двоякі наслідки, а саме: потенційно мали зменшити податкове навантаження на бухгалтерський прибуток, але при цьому, певні доходи та витрати визначалися різними правилами бухгалтерського обліку, що призвело до принципових відмінностей у величинах, як оподатковуваного доходу, так і бухгалтерського обліку. Як наслідок, підприємствам довелося почати вести податкову звітність та вести бухгалтерський облік загалом, щоб правильно нарахувати податкові зобов'язання. Ключовою відмінністю бухгалтерського обліку від податкового є застосування різних підходів до

визначення моментів виникнення доходів і видатків. В ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» закріплено принцип нарахування й відповідності доходів і видатків: для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зрівняти доходи звітного періоду з видатками, які були здійснені для одержання цих доходів. При цьому доходи й видатки відображаються в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів. Тобто доходи відображаються по даті відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг, а видатки – у міру реалізації запасів, виконаних робіт, наданих послуг незалежно від строків одержання коштів або їх еквівалентів від покупців. При цьому суми передоплати (авансів), отримані підприємством від покупців, для цілей бухгалтерського обліку не є доходами, а перераховані передоплати – видатками, оскільки такі операції не призводять до зміни власного капіталу підприємства, а тільки відповідно збільшують або зменшують заборгованість[67].

Таким чином податок на прибуток підприємств у 1991 р. сплачувався з прибутку, в 1992 р. – з доходу, в 1-му кварталі 1993 р. – теж з прибутку, а починаючи з 2 - го кварталу 1993 р. і в 1994 р. – з доходу, в 1995 і з 1997 р. – з прибутку [84; 100; 101]. Як слушно зауважує Т. Єфіменко[132, с. 16], що така непослідовність у визначенні об'єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку створювали істотні труднощі для платників податків і справили негативний вплив на розвиток підприємницької діяльності загалом, ускладнювали контроль за справлянням податку на прибуток.

На четвертому етапі становлення відбувається вдосконалення податкової системи України на основі набутого досвіду реформування податків шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства і запровадження стабільних форм оподаткування для фізичних осіб. Зменшення ставок податків на прибуток підприємств до 25%, на доходи

фізичних осіб до 13%, а потім до 15% відбувалось з метою підвищення зацікавленості населення в добровільній сплаті податків, що повинно було дати позитивний результат у формуванні державного бюджету [130]. Водночас практично з початку 2000-х тривала дискусія з приводу прийняття Податкового кодексу України, що у публікаціях вчених юристів та економістів вважалося за найкращий спосіб вирішення проблем, пов'язаних з неузгодженістю норм податкового права та їх правозастосуванням. Тоді за взірць бралися досвід московії та Казахстану. Однак вже у 2010 році було прийнято Податковий кодекс України. Але його прийняття водночас спричинило «Податковий майдан» 16 листопада - 3 грудня 2010 року, проте проблеми, пов'язані з різницею бухгалтерського та податкового обліку та звітності тоді не були вирішені. Також у контексті податку на прибуток підприємств з'явилися негативні тенденції щодо невизнання контролюючими органами збитків попередніх періодів(до прийняття ПКУ). Таким чином низці підприємств було донараховано податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств, що було неправомірним. Але суспільний тиск, позиція комітету Верховної Ради України з питань податків та суддів забезпечили дотримання податкового законодавства, а неправомірні рішення контролюючих органів було скасовано. Також для юридичних осіб на спрощеній системі оподаткування довелося працювати у невизначеному стані до внесення змін до ПКУ щодо спрощеної системи оподаткування, умови перебування на якій було змінено. Відповідно до норм Розділу III ПКУ податок сплачувався з чистого прибутку підприємств і розраховувався як різниця між валовим доходом і валовими витратами та амортизацією. З точки зору бухгалтерського обліку податок відображався двома документами, а саме МСБО 12 «Податки на прибуток» і П(С)БО 17 «Податок на прибуток»[132]. Відповідно до нормативно-правових актів об'єкт оподаткування визначався шляхом коригування різниці між фінансовим результатом до оподаткування. Зміни до ПКУ до 2015 року були призначені для того щоб усунути недоліки, що накопичувалися у зв'язку з необхідністю

гармонізувати норми, інкорпоровані в Податковому кодексі України, та забезпечити реалізацію окремих напрямків державної політики (зокрема, декларувалася підтримка бізнесів, що приймали участь у створенні інфраструктури до Євро 2012). Також у цей період було запроваджено контроль трансфертного ціноутворення, що можна було б класифікувати як окремий важливий під етап розвитку податку на прибуток підприємств (якщо визначати кількість етапів користуюсь виокремленням історичних етапів розвитку податку на прибуток підприємств, який пропонує В. Соколовська). Так було впроваджено поняття «контрольованих операцій», «пов'язаних осіб», «метод витягнутої руки», «методи трансфертного ціноутворення» та інші, що змінили підхід до визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств при здійсненні контрольованих операцій. Ці новації були імplementовані до ПКУ завдяки глобальній ініціативі з протидії розмивання податкової бази та перенесення прибутку (BEPS), ініційованої Організацією Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР).

Наступний етап характеризується тим, що базою оподаткування податку на прибуток на 1 січня 2015 року визначено чистий прибуток до оподаткування за даними бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО та МСФЗ, скоригований на податкові різниці, які визначені ПКУ. З цього приводу Ю. Сибірянська відзначає наступне «У цей період в Україні практично запроваджена класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств, яка є найпоширенішою у країнах ЄС та Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)»[64]. Чистий прибуток, який оподатковується коригується (збільшується або зменшується) на податкові різниці. Однак у цієї схеми є недолік, який полягає в тому, що існує ймовірність, при якій в декларації відображатимуться невірні суми через навмисні помилки.

Таким чином з 2015 р. правила розрахунку податку на прибуток мають в основі оподаткування позитивного фінансового результату діяльності підприємства. Фінансовий результат – це доходи за мінусом витрат. Він може

бути позитивним – прибуток, або ж негативним – збиток. Фінансовий результат до оподаткування визначається за правилами бухгалтерського обліку, а джерелом для розрахунку та заповнення декларації є у платників податку на прибуток, що ведуть свій облік за: НП(С)БО – Звіт про фінансові результати; МСФЗ – Звіт про прибутки та збитки.

Базова ставка податку на прибуток – 18% від прибутку(ст. 136 ПКУ). Об'єктом оподаткування (ст. 134 ПКУ) є прибуток із джерелом походження з України та за її межами. Об'єктом оподаткування податком на прибуток у деяких випадках бувають і доходи, а не тільки прибуток, а саме:

- 30% від доходу з діяльності з проведення лотерей (п. 48 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ);

- 18% від доходу з букмекерської діяльності, азартних ігор, у т.ч. казино (пп. 136.4.2 п. 136.4 ст. 136 ПКУ). Сплачується додатково до податку з прибутку, який нараховується за основною ставкою 18% (п. 136.4 ст. 136 ПКУ);

- 3% від доходу – для страховиків, що займаються загальним страхуванням (пп. 136.2.1 п. 136.2 ст. 136 ст. 136 ПКУ, пп. 141.1.2 п. 141.1 ст. 141 ПКУ);

- 0% від доходу – для страховиків, що займаються страхуванням життя, медичним страхуванням, пенсійним страхуванням (пп. 136.2.2 п. 136.2 ст. 136 ПКУ, 141.1.2 п. 141.1 ст. 141 ПКУ);

- 0%, 4% 12% від сум страхових платежів і страхових відшкодувань за договорами страхування та/або перестрахування, у т.ч. страхування життя, які сплачуються на користь нерезидента (пп. 141.4.5 п. 141.4 ст. 141 ПКУ);

- 10% від доходу з діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів (пп. 136.4.1 п. 136.4 ст. 136 ПКУ). Платники податку на прибуток (ст.133 ПКУ) – це тільки юридичні особи, як резиденти, так і нерезиденти (п. 133.1 і п. 133.2 ст. 133 ПКУ). За замовчанням при реєстрації будь-яка юридична особа стає платником податку на

прибуток, якщо нею не була заповнена заява на альтернативну систему оподаткування, – спрощену, тобто єдиний податок.

Платниками податку (резидентами) є суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами; Національний банк України, що здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України «Про Національний банк України»; Управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності з довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд. Платниками податку (нерезидентами) є юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України; постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників. Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку).

Наразі реформування механізму збору податку на прибуток в Україні має на меті перехід від чисто фіскальної до стимулюючої системи стягнення податку на прибуток підприємств. Важкість даного процесу особливо посилюється тим, що реформа відбувається під час економічної кризи, що призводить до нестачі державних фінансів. Як наслідок, це призводить до значного зниження податкової значимості податку на прибуток. Визначимо такі недоліки даного податку:

1) податок може бути перерахований безпосередньо на ціни або, навпаки, на працівників, що більше зачіпає менш заможні верстви населення, тобто обидва види перерахування є регресивними;

2) податок нейтральний, оскільки поняття «оподатковуваний прибуток» важко визначити, оскільки визначення прибутку відповідно до бухгалтерського обліку та трансформація його в базу оподаткування є дуже складним процесом;

3) податок менш захищений від ухилення від сплати внаслідок приховування прибутку.

Незважаючи на суттєві зміни з моменту прийняття Податкового кодексу в розділі про податок на прибуток підприємств, існують суттєві проблеми, такі як постійні зміни у звітному періоді, коригування методу декларації з податку на прибуток не призводять до істотних змін у системі оподаткування стосовно податку на прибуток, створює перешкоди податку на прибуток для виконання своїх функцій в повному об'ємові, а саме:

- невідповідність нормативного регулювання суті податку призводить до сплати податку у подвійному/потрійному розмірі без можливості використати переплату з податку;

- нечіткість норм призводить до значної кількості податкових роз'яснень окремих норм для їх однакового застосування та виникнення податкових спорів;

- нестабільність законодавства з податку на прибуток підприємств є наслідком нечіткості норм. Проте звичай до надмірної формалізації правових норм, зокрема щодо об'єктів оподаткування податком на прибуток підприємств призводить до наступних проблем;

- непорозуміння із механізмом розрахунку та сплати авансових внесків, складний порядок розподілення податку між філіями, вимоги щодо нескінченної купи первинних документів стають підставою для виникнення податкового спору та податкових до нарахувань і т. ін.;

– складність адміністрування податку на прибуток через недотримання податкового законодавства з боку платників податків у зв'язку з відсутністю формального визначення у нормах податкового законодавства порядку вирішення ситуацій що не прописані в ПКУ, так і неправильне використання/невикористання дискреційних повноважень контролюючим органом, що стає підставою для виникнення податкових спорів.

Окремої уваги заслуговує етап сучасного стану, коли були введені в дію спеціальні умови податкових правовідносин в умовах воєнного стану. Прийняття цілого ряду нормативних актів щодо регулювання податкових правовідносин в умовах воєнного стану створили умови та зумовили необхідність більш глибокого аналізу стану та наслідків таких змін законодавства.

Висновки до розділу 1

Створення альтернативних, найбільш сприятливих умов для можливості виконання конституційного обов'язку – сплати податку виникла через необхідність створення належних умов для розвитку економічних відносин в державі, через необхідність стимулювання окремих соціально та економічно важливих сфер суспільного життя, через необхідність підтримки окремих верств населення, окремих найменш захищених громадян.

Однією із головних ознак альтернативності системи оподаткування є вільний вибір її платником податків. Саме можливість самостійно обирати ту чи іншу систему оподаткування за власним вибором, на свій розсуд є ознакою альтернативної системи оподаткування. Для застосування окремих видів альтернативної системи оподаткування можуть бути встановлені спеціальні обмеження, ознаки або приналежність до певного кола суб'єктів. Це, на нашу думку, не є системою обмежень у вільному виборі системи оподаткування. Це є стимулом задля забезпечення того чи іншого кінцевого результату, зокрема яким є самостійний, вільний, альтернативний вибір системи оподаткування.

Застосування альтернативних систем оподаткування задля зниження податкового навантаження може викликати ряд ризиків:

- по-перше, зниження податкового навантаження для окремих платників податків створює анти конкурентне середовище, яке може призвести до критичних, конфліктних ситуацій;
- по-друге, можливість мінімізувати сплату податків та обов'язкових платежів призводить до можливості легалізації злочинних намірів ухилення від сплати податків, через створення певних умов, та застосування правових механізмів, які призводять до можливості вибору альтернативних систем оподаткування;
- по-третє, державний бюджет недоотримає належних надходжень для забезпечення виконання необхідних соціальних, економічних та інших державних програм.

Таким чином, можна констатувати, що надання преференцій одній частині платників податків, створюється ситуація, при якій інші учасники податкових правовідносин отримують негативний тиск на свою підприємницьку діяльність, або в кінцевому випадку – не отримують державних гарантій належного рівня.

Тому альтернативні системи оподаткування ми не розглядаємо як зниження податкового навантаження платника податків.

Пропонуємо під альтернативними системами оподаткування розуміти нормативно визначену систему податкових правовідносин, яку платник податків самостійно обирає задля найбільш ефективного ведення підприємницької діяльності, при цьому забезпечивши виконання нормативно визначених умов, які передбачені чинним законодавством для певного виду діяльності, для окремих галузей, для окремих територій тощо, за яких стає можливим застосовувати обрану систему податкових правовідносин.

Приймаючи до уваги думки дослідників у сфері податкового права та податкових відносин, розуміючи динамічний ефект розвитку податкових відносин, який виражений у постійному коригуванні податкового

законодавства в залежності від змін економічної ситуації та політичних викликів, фінансової безпеки держави та детінізації економіки, підтримки окремих сфер економічних відносин чи регіонів, ми можемо визначити наступні ознаки альтернативних систем оподаткування:

- альтернативні системи оподаткування - це дієвий механізм забезпечення стабільності податкових правовідносин;
- альтернативні системи оподаткування є елементом демократичних державницьких відносин, при якій фіскальна складова держави компенсується добровільним вибором платника податків щодо системи податкових правовідносин;
- платнику податків надається право щодо самостійного вибору системи оподаткування в залежності від виду діяльності, сфери діяльності, умов здійснення діяльності;
- для застосування альтернативних видів системи оподаткування платник податків повинен виконати певні умови та відповідати зазначеним у вибраній системі оподаткування вимогам;
- альтернативні системи оподаткування відмінні від поняття податкові пільги, так як створюють замкнуту, цілісну систему оподаткування, при якій повністю враховані всі особливості податкових правовідносин.

Оподаткування юридичних осіб прямо пов'язано із поняттям «юридична особа». Адже немає однозначного розуміння колективного утворення у різних правовідносинах. Одне й те саме об'єднання капіталу з наданням йому формального вираження у вигляді особи матиме різні характеристики у різних правових системах. Також у податкових правовідносинах існує специфічне тлумачення юридичної особи, коли для різних цілей податкового законодавства юридична особа розглядається як особа і як об'єкт, щодо якого здійснюють права інші особи.

Протягом історичного розвитку юридична особа або утворення (entity) еволюціонувала від простих договірних зобов'язань до повноцінного

учасника правовідносин наділеного правосуб'єктністю, яка характеризується правоздатністю, дієздатністю та деліктоздатністю. Таким чином, юридична особа, користуючись своєю правосуб'єктністю, може ставати учасником податкових правовідносин. Отже, юридична особа - суб'єкт податкових правовідносин визнається платником більшості податків (в тому числі і ПДФО як податковий агент) та зборів, а для набуття статусу платника кожного окремого податку потрібно мати об'єкт оподаткування або вчинити дії, що зумовлюють набуття статусу платника окремих податків. Юридичні особи, як платники податків отримали можливість застосування альтернативних систем оподаткування задля належного застосування норм чинного податкового законодавства, належного дотримання норм податкового регулювання враховуючи особливості діяльності кожного конкретного суб'єкта податкових правовідносин. Це стало належним інструментом щодо податкового стимулювання діяльності та перспективного розвитку суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб. Саме створення належних умов для застосування податкових норм, а не надання податкових пільг зумовлюють конкурентний прогресивний процес розвитку законослухняних підприємців.

Проаналізовано генезис правового забезпечення оподаткування прибутку юридичних осіб та проаналізовано етапи :

- I-й етап, дія законодавства УРСР;
- II-й етап, формуються суттєві аспекти податкової системи України та оподаткування прибутку загалом;
- III-й етап, було запроваджено принципово інше визначення об'єкта оподаткування.
- IV етап, відбувається вдосконалення податкової системи України на основі набутого досвіду реформування податків шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства і запровадження стабільних форм оподаткування для фізичних осіб.

- V етап характеризується тим, що базою оподаткування податку на прибуток на 1 січня 2015 року визначено чистий прибуток до оподаткування за даними бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО та МСФЗ, скоригований на податкові різниці, які визначені Податковим кодексом України.

- VI етап характеризується специфічними умовами оподаткування в воєнний час.

У дослідженні визначено такі недоліки податку на прибуток підприємств:

1) податок може бути перерахований безпосередньо на ціни або, навпаки, на працівників, що більше зачіпає менш заможні верстви населення, тобто обидва види перерахування є регресивними;

2) податок нейтральний, оскільки поняття «оподатковуваний прибуток» важко визначити, оскільки визначення прибутку відповідно до бухгалтерського обліку та трансформація його в базу оподаткування є дуже складним процесом;

3) податок менш захищений від ухилення від сплати внаслідок приховування прибутку.

РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

2.1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності як альтернатива податку на прибуток підприємств

Оподаткування юридичних осіб завжди асоціювалося з податком на прибуток підприємств (ПнПП). Проте не всі юридичні особи є платниками податку на прибуток підприємств, оскільки значна частина малого бізнесу обирає спрощену систему оподаткування. Останній режим оподаткування має ряд особливостей та обмежень, що нажаль не запобігає великому бізнесу подрібнюватися і використовувати цю схему для себе. Таким чином спрощена система оподаткування для юридичних осіб є єдиною альтернативою оподаткуванню податком на прибуток підприємств. Наявність такого вибору теоретично повинно відображатися в економічній активності та ефективності бізнесу. Але, водночас з тим, чи не призводить такий вибір до порушення прав тих суб'єктів, які сплачують податок на прибуток підприємств? Адже економічна вигода для суб'єкта за рахунок перебування на спрощеній системі створює переваги не обумовлені рівною конкурентною боротьбою учасники якої презентують кращі якості та організацію для отримання уваги споживача. А досягнення максимального порогу перебування на спрощеній системі оподаткування, у свою чергу, стає приводом для подрібнення бізнесу, підлаштування звітності під допорогові показники, чи сповільнення економічної активності. Отже для відповіді на поставлене питання потрібно порівняти обов'язкові елементи обох податків і зробити висновок щодо відмінностей умов оподаткування юридичних осіб.

За даними Державної служби статистики у реєстрі підприємств установ та організацій станом на листопад 2020 року зареєстровано 1,39 млн юридичних осіб, звісно незначна частина з них належать до державних органів, установ та організацій (94,6 тис)[85]. Також за відкритими даними Державної податкової служби України (ДПС) на 3 групі спрощеної системи оподаткування на кінець 2020 року перебувало 605 тис платників податків (на частку юридичних осіб у цій кількості припадає близько 1/3). Таким чином, можна сказати, що понад 15% юридичних осіб перебувають на спрощеній системі оподаткування. Станом на 1 січня 2022 р в Україні було зареєстровано 1,437 млн юридичних осіб[40], нажаль доступ до електронних реєстрів на сайті ДПС обмежено на період військового стану.

Слушним тут є висновок Ю. Аністратенко про те, що зміст оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні, розкривається через можливість використання двох систем оподаткування (загальної та спрощеної), які визначаються в залежності від категорії платника, його правового статусу та зайняття певним видом бізнесу. Ефективність використання кожної системи оподаткування реалізується завдяки можливості платника визначати для себе переваги кожної з них при виборі зайняття бізнесом [3, с.383]. Проте не варто можливість такого вибору між різними способами оподаткування ставити як основну ознаку зміст оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні. Адже регулятивна функція податку може бути також реалізованою і в рамках податку на прибуток підприємств, що можна спостерігати у податковому законодавстві багатьох держав. Водночас, для прикладу спеціальний режим «Дія Сіті» також дає вибір для бізнесу у сфері інформаційних технологій, проте не виражає загального змісту оподаткування цієї сфери діяльності. Вважаємо що зміст оподаткування малого та середнього бізнесу полягає у розробці комплексу заходів та інструментів, що спрямовані на реалізацію інтересів держави та суспільства у цій сфері. Знову ж таки досвід Польщі щодо запровадження «Estonian CIT» спочатку поширювався на малий та середній

бізнес, який держава намагається розвивати, передбачаючи те, що фізичні особи будуть утворювати підприємства, отримуючи таким чином можливість акумулювати капітал і продовжувати розвиватися. Тому очевидно, що зміст оподаткування малого та середнього бізнесу полягає не в наданні йому вибору щодо режиму оподаткування, що є одним з багатьох податкових інструментів, а у застосуванні широкого набору заходів та інструментів реалізації регулюючої та стимулюючої функцій податків.

Спеціальний режим оподаткування, який передбачав полегшення умов діяльності малого бізнесу було запроваджено в 1998 році Указом Президента України, проте сучасна версія цього режиму була запроваджена відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності». Таким чином платники податків продовжили користуватися спрощеною системою обліку та звітності у новому форматі як альтернативою для сплати податку на прибуток підприємств. При цьому правові вимоги до платників, які можуть скористатися спрощеною системою оподаткування, не дозволяють більшій частині юридичних осіб перейти на цей режим оподаткування[49].

До переваг, що надає спрощена система оподаткування науковці відносять такі: спрощена процедура і порядок реєстрації платника податку; можливість переходу на сплату єдиного податку з початку будь-якого кварталу; простота нарахування єдиного податку; спрощене ведення обліку, розрахунків, пов'язаних із визначенням сум податків та відносно спрощення заповнення звітності, в тому числі з урахуванням Положень бухгалтерського обліку; збільшення власних оборотних коштів платників за рахунок зменшення сум платежів за податками й зборами наявність вибору, щодо сплати податку на додану вартість[44, с. 244].

Водночас обмеження, що стосуються платників єдиного податку роблять таку систему не актуальною для середнього та великого бізнесу, хоча вітчизняний бізнес неодноразово демонстрував гнучкість щодо

оптимізації податкового навантаження за рахунок дрібнення бізнесу за формальною ознакою (Фокстрот, Розетка та ін.). Тут також слід відзначити про неможливість відображення більш складних господарських процесів та операцій, для яких потрібно ведення бухгалтерського обліку та запровадження облікової політики на підприємстві для урахування особливостей його діяльності, що передбачено законодавством[49].

У свою чергу зміст податку на прибуток підприємств визначається через поняття прибуток, що є абстрактною економічною категорією, з допомогою якої робиться теоретичне обґрунтування того, що економіка зародилася на основі прагнення зрозуміти принципи господарського механізму[144, с. 92]. Таким чином, юридичне вираження цього податку лежить у площині економічного змісту прибутку, що, у свою чергу, часто породжує невідповідність між змістом господарських операцій та формально-юридичним вираженням.

Економісти не одностайні у визначенні змісту поняття прибуток та пропонують наступні визначення: прибуток – загальна економічна категорія, яка властива товарно-грошовим відносинам і є частиною доходу конкретної компанії, на яку впливає внутрішнє і зовнішнє середовище і розвиток бізнесу [83, с. 83]; це різниця між доходом від усіх видів діяльності і витратами компанії, що виникли при отриманні цього доходу, і здійсненням процесу розширеного відтворення і задоволення інтересів власників бізнесу, працівників, інвесторів і можна використовувати стан [52, с. 84]. Водночас у положенні про національні стандарти бухгалтерського обліку (Стандарт) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НСБО) прибуток згадується як «сума, на яку дохід перевищує пов'язані з цим витрати», а збиток – як «перевищення суми витрат над сумою доходів, за які ці витрати були понесені» [52].

З теорії фінансового права відомо, що податок на прибуток підприємств за формою оподаткування є прямим податком, це означає, що він прямо залежить від розміру доходів платника та істотно впливає на

діяльність господарюючих суб'єктів. Український вчений В. Андрущенко звертає увагу на переважне використання його регулюючого потенціалу у західних державах [70, с. 242]. Регулюючий механізм податку на прибуток підприємств реалізується через диференціацію ставок оподаткування за різними видами діяльності платників і пільгове оподаткування виробництва пріоритетних товарів. Тому в інших країнах не часто можна зустріти такий податковий режим як спрощена система оподаткування для стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу поза межами корпоративного податку. Для цього застосовуються інші податкові стимули та пільги: спрощена система обліку і звітності; нижчі ставки прибуткового податку; введення спеціальних податкових правил; стимулювання інвестицій в основний капітал; надання податкових канікул для стартапів; стимулювання витрат на дослідження і розробки; використання податків на розрахунковий дохід і мінімальних податків [21, с. 152; 42, с. 266] і навіть застосування податку на виведений капітал як окремого режиму для малого та середнього бізнесу.

У таблиці 2.1.1 висвітлено елементи, що характеризують основні відмінності між податком на прибуток підприємств та III і IV групою єдиного податку.

Одразу стає помітним те, що податок на прибуток підприємств має ширше коло платників податків, оскільки його зобов'язані сплачувати не тільки юридичні особи резиденти, а й нерезиденти. Таким чином, наявність статусу податкового резидента, що для юридичної особи проявляється у державній реєстрації, є обов'язковою умовою для застосування спрощеної системи оподаткування. Адже мета запровадження спрощеної системи оподаткування та складність зовнішньоекономічних операцій і їх об'єм не дають можливості застосовувати при цьому спрощену звітність. Окремою важливою ознакою правового статусу платника єдиного податку є обмеження щодо обсягу доходу та видів діяльності. Крім того також існує обмеження щодо структури власників, оскільки не може бути платником єдиного податку юридична особа, якщо інша юридична особа володіє часткою у її статутному капіталі 25% і

більше відсотків. Фермерські господарства також мають значні обмеження щодо обсягу землі та доходу від сільськогосподарської діяльності для користування спрощеною системою оподаткування. Раніше також були обмеження щодо кількості працівників, що значно обмежувало можливість перебування на спрощеній системі оподаткування. На нашу думку такі обмеження щодо платників єдиного податку пояснюються потребою мінімізувати зловживання, пов'язані з маніпуляціями та підлаштуванням під такі вимоги більших платників податків[49].

Об'єктом оподаткування єдиним податком є весь дохід юридичної особи за винятком доходів, які не включаються через необхідність при цьому звітувати про сплату податку на прибуток за третіх осіб або отримувати від них доходи, що при нарахуванні також оподатковуються податком на прибуток підприємств. У свою чергу об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств враховує особливості діяльності платника податків та формування прибутку на основі фінансового результату.

Об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств у сучасному визначенні відповідно до статті 134 ПКУ є дохід з джерелом походження з України та за кордоном, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) результату до оподаткування, зазначеного в річній фінансовій звітності компанії, на податкові різниці. Доходом платника єдиного податку-юридичної особи відповідно до п.п. 2. п. 292.1 ст. 292 ПКУ визначається будь-який дохід такої особи отриманий протягом податкового періоду в грошовій формі (III група).

Таблиця 2.1.1. Порівняння ПнПП та єдиного податку III і IV груп

Критерій порівняння	ПнПП	Спрощена система оподаткування	
		3 група	4 група
Платник податку	Юридична особа резидент та прирівняний до неї нерезидент	Юридична особа резидент яка відповідає критеріям п. 291.4 ст. 291 ПКУ	Юридична особа резидент яка відповідає критеріям ст.

Об'єкт	Фінансовий результат +/- коригування X ставку податку/100	Дохід X ставку податку/100	обсяг земельних ділянок у власності або користуванні X нормативну грошову оцінку землі X ставку податку
Ставки	У відсотках до бази оподаткування		
Резидент	18, 3, 0	3% для платників ПДВ; 5% для без ПДВ, 15%(ст. 293.4 ПКУ)	0,95; 0,57; 0,19; 2,43; 6,33
нерезидент	0, 4, 5, 6, 12, 15, 20	Не може бути платником (п. 291.5.7 ПКУ)	
Звітність	Декларація на вибір до 20 млн грн річна або поквартальна, >20млн грн поквартально	Квартальна сплата податку поквартально, річна звітність	Річна, сплата податку поквартальна
Умови реєстрації	Державна реєстрація юр. особи	Під час реєстрації юр. особи, або за заявою платника податків за умови відповідності ПКУ	Під час реєстрації юр. особи, або за заявою платника податків за умови відповідності ПКУ
Особливості обліку	Бухгалтерський облік, МСФЗ	спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу	книга обліку доходів і витрат в ел. кабінеті платника
Обсяг виручки на рік	Обмежень немає	7 млн грн	Площа фермерських угідь не менше 2 га і не більше 20 га, 75%виручка від с/г діяльності
Кількість працівників	Обмежень немає	Обмежень немає	Обмежень немає

Джерело: складено автором

Під доходами потрібно розуміти загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами (п.п. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). На даний момент порядок визначення об'єкта оподаткування при справлянні податку на прибуток, визначений законодавством України, вважається складним [133], а правові норми можуть мати різні тлумачення. Не випадково з'являються ідеї замінити податок на прибуток підприємств на, наприклад, податок на виведений капітал. А податкова оптимізація може привести до того, що окремі платники податків не будуть обкладатися податком на належному рівні, перекладаючи таким чином тягар сплати податку на інших платників податків, адже значну частину податкових надходжень від податку на прибуток підприємств забезпечують всього 0,4% всіх платників цього податку [131]. Також постійні зміни у системі оподаткування призводять до невідповідності податкової звітності Податковому кодексу України, та призводить до неоднозначних ситуацій та податкових спорів [71].

Основна ставка податку на прибуток підприємств 18%, проте, на відміну від єдиного податку, ця ставка застосовується до прибутку, а не до доходу загалом (окремі доходи є об'єктом оподаткування ПнПП). Крім того в межах податку на прибуток є інші ставки, які застосовуються до окремих об'єктів оподаткування видів діяльності та платників податків (нерезиденти), що робить його застосування більш гнучким. Таким чином, максимальна сума податку яку сплатить юридична особа у граничних межах третьої групи спрощеної системи оподаткування буде 210 тис. грн. з ПДВ (3%) і відповідно 350 тис. грн. без ПДВ (5%). При цьому податок на прибуток підприємств не має граничних меж доходу і дає можливість враховувати особливості діяльності та вираховувати збитки попередніх періодів. Для юридичних осіб – платників єдиного податку третьої групи застосовується подвійний розмір

ставки, визначеної пунктом 293.3 статті 293 ПКУ (тобто 6% з доходу платників ПДВ, та 10% з доходу тих, хто не є платником ПДВ): до суми перевищення граничного рівня річного доходу, визначеного для даної групи платників у пп. 3 п. 291.4 ст. 291 ПКУ; до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж передбачено для платників єдиного податку; – до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

У випадку порушення умов перебування на спрощеній системі оподаткування, юридична особа повинна буде перейти на загальну систему оподаткування, тобто сплачувати податок на прибуток підприємств. Такими причинами для обов'язкового переходу, відповідно до пп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПКУ для юридичних осіб – платників єдиного податку групи 3 є: перевищення встановленого обсягу доходу; застосування негрошової форми розрахунків; провадження видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування; здійснення видів діяльності, не зазначених у реєстрі платників єдиного податку; порушення вимог щодо складу статутного капіталу; наявність податкового боргу «на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів».

Надання певних преференцій для окремих категорій платників податків, чи створення додаткових умов для ведення підприємницької діяльності не є новелою національної податкової системи. Вивчаючи зарубіжний досвід можемо побачити різні підходи в різних юрисдикція щодо встановлення спеціальних умов оподаткування для певних категорій платників податків.

Так М. Рета відзначав, що при ухваленні рішення про вибір системи оподаткування, необхідно ретельно зважити всі «за» і «проти», а також забезпечити максимально можливе урахування специфіки роботи суб'єкта підприємницької діяльності у майбутньому. Найбільш загальний підхід для прийняття рішення про перехід на спрощену систему розглядається з точки зору отримання економічного ефекту шляхом розрахунку відносного

зменшення (збільшення) податкових платежів за умови незмінності обсягів діяльності, асортименту, цінових параметрів і т.п.[111].

Так в різних податкових системах запроваджуються різні методи стимулювання, до яких можна віднести:

- спрощену систему обліку та звітності;
- застосування знижених ставок прибуткового податку;
- звільнення від сплати ПДВ та/або застосування диференційованих ставок;
- стимулювання інвестицій у капітальні активи;
- стимулювання витрат на НДДКР;
- надання податкових канікул (звільнення від сплати податків новостворених підприємств).

Зарубіжний досвід запровадження податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва подано в таблиці 2.1.2.

Таблиця 2.1.2. Застосування методів податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва [17]

Методи стимулювання	Приклади застосування у деяких країнах
Спрощена система обліку та звітності	Франція: МП ведуть лише облік закупівель та фінансових надходжень, а також складають формальні розрахунки з ПДВ, у яких зазначається, що ПДВ не стягується[17]. Великобританія: підприємства з річним доходом до 15 тис. фунтів стерлінгів заповнюють просту податкову декларацію без детальних даних про свою діяльність або активи чи зобов'язання[17]. Швеція: МП подають спрощену податкову декларацію, використовують касовий метод обліку доходів і зобов'язані реєструватися лише у податковій інспекції; МП з річним доходом до 110 тис. дол. США можуть подавати податкову декларацію один раз на рік, а не щомісячно[17].
Застосування знижених ставок прибуткового податку	Франція: МП, що мають статус юридичної особи та належать фізичним особам, сплачують прибутковий податок за ставкою 19% (замість 33% за стандартною ставкою)[17].

	Литва: МП, валовий дохід яких не перевищує 25 тис. дол. США, сплачують прибутковий податок за ставкою 15% (за загальною схемою – 29%)[17]. Болгарія: ставка прибуткового податку до республіканського бюджету становить 15% для підприємств з річним прибутком до 50 тис. левів, та 20% - понад 50 тис. левів[17]. Голландія: для підприємств з оподатковуваним доходом до 50 тис. гульденів ставка прибуткового податку складає 30%, понад 50 тис. гульденів – 35%. США: ставка прибуткового податку становить 15% – при річному оподатковуваному прибутку до 50 тис. дол., 25% – від 50 до 75 тис. дол., 34% – від 75 тис. до 10 млн. дол. та 35% – понад 10 млн. дол.[17]. Великобританія: для підприємств та фізичних осіб ставка прибуткового податку складає 10% при щомісячному доході до 1520 фунтів стерлінгів, 22% – до 28,4 тис. та 40% – понад 28,4 тис[17].
Звільнення від сплати ПДВ та/або застосування диференційованих ставок	Франція: МП зобов'язані реєструватися платниками ПДВ, однак ПДВ не сплачується, якщо мінімальне граничне значення величини річного обороту не було перевищено[17]. Болгарія: МП, що сплачують єдиний річний патентний податок, звільнені від сплати ПДВ. Польща: застосовується нульова ставка ПДВ для експортованих товарів, 3% - до деяких фармацевтичних товарів, 7% - до будівельних матеріалів та послуг, продукції друкарства, 22% - до інших товарів; деякі товари і послуги звільнені від ПДВ (послуги освіти, медицини, страхування, певні види харчових продуктів)[17]. Чехія: ПДВ складає 22% на товари та 5% - послуги, продукти харчування та джерела енергії[17].
Стимулювання інвестицій у капітальні активи а) Внутрішні інвестиції б) Іноземні інвестиції	а) Франція: частина оподаткованого прибутку МП, з якого стягується зменшена ставка податку, повинна бути використана для капіталовкладень у це ж підприємство.[17] Естонія: звільнено від оподаткування ту частину прибутку, яка ре інвестується підприємством у його розвиток; звільнено від прибуткового податку будь-які інвестиції естонських підприємств, у т.ч. ті, що інвестуються в інші країни[17]. Великобританія: поширена податкова знижка на амортизацію будівель та устаткування, яка дає можливість деяким МП вираховувати з бази

	оподаткування до 40%[17]. Голландія: оподатковуваний прибуток зменшується за рахунок інвестицій у деякі капітальні активи. США: МП можуть вилучати з оподаткування інвестиції в капітальні активи, якщо їх річні обсяги не перевищують 24 тис. дол.[17]. Пакистан: іноземні інвестори, що отримують дивіденди менше 15 тис. рупій, звільнені від оподаткування; при володінні капіталом менше одного року із 60% доходу прибутковий податок не стягується, а з інших 40% - стягується за ставкою 25% (замість 30%)[17]. Сирія: іноземні інвестори, що зробили вкладення у туристичну сферу, можуть звільнитися від податку на торгово-промисловий прибуток строком на три роки. Індонезія: іноземні інвестори отримують пільги залежно від доходності вкладень у галузь; мають можливість переводити закордон прибуток, амортизаційні відрахування тощо[17].
Стимулювання витрат на НДДКР	Великобританія: з 2000 р. діє підвищена норма списання витрат на НДДКР із бази оподаткування у розмірі 150% для малого та середнього бізнесу. Австралія: податкове списання витрат на НДДКР із бази оподаткування у розмірі до 125% (за певних умов – до 175%)[17]. Угорщина: передбачено повне вирахування витрат на НДДКР із бази оподаткування[17]. Нідерланди: передбачена можливість вирахування із податкових зобов'язань частини витрат на заробітну плату працівникам, що приймають участь у НДДКР. США: із нарахованого прибуткового податку існує можливість вирахування 20% приросту витрат на деякі види НДДКР відносно середніх витрат у базовому періоді (розраховується за чотири роки) [17]. Франція: 50% приросту кваліфікованих витрат на НДДКР (витрати на проведення робіт, придбання наукового обладнання, оплату праці наукових співробітників) за минулі два роки можуть бути вираховані із суми прибуткового податку[17]. Іспанія: передбачені вирахування із прибуткового податку у розмірі 30% витрат на НДДКР у поточному році та 50% від перевищення середніх витрат за останні два роки[17].
Надання податкових	Йорданія: податкові канікули надаються новоствореним підприємствам на строк до шести

канікул (звільнення від сплати податків новостворених підприємств)	років[17]. Індонезія: нові підприємства, що створюються у пріоритетних галузях економіки, можуть не сплачувати податки протягом періоду від двох до шести років[17]. Пакистан: надання податкових канікул підприємствам добувної галузі (до п'яти років), ряду підгалузей, пов'язаних з виробництвом продуктів харчування[17].
--	--

Таким чином, спрощена система оподаткування, яка сама зазнає ряду трансформацій щороку, все ж не дозволяє повною мірою враховувати особливості діяльності юридичних осіб для розумного їх оподаткування і може бути вигідною для започаткування та ведення дрібного бізнесу із малою диференціацією видів діяльності, зокрема ІТ бізнесу[39]. Тому потрібно і далі удосконалювати правове регулювання податку на прибуток підприємств для реалізації його регулюючого потенціалу та правової визначеності.

Спрощена система оподаткування стала основним механізмом податкового стимулювання суб'єктів підприємництва. Саме із запровадженням спрощеної системи оподаткування почали реально говорити про можливість застосування альтернативних систем оподаткування, що виражалось в можливості вільного вибору умов податкових правовідносин.

2.2. Запровадження спеціальних економічних зон як альтернативний підхід до оподаткування

Значна кількість зауважень щодо податку на прибуток підприємств часто пов'язана із складністю визначення об'єкта оподаткування та відмінностями податково-правового значення одного і того об'єкта за різних юридичних обставин. Крім того навіть щодо визначення суб'єкта(платника податків) продовжуються дискусії. Адже юридична особа може не завжди однаково розглядатися у відмінних за своїм змістом правовідносинах. Так

наприклад, у різних правових системах для цілей податкового законодавства «компанія Х» не є особою, а для цілей господарського законодавства може бути особою і навпаки. Якщо податок на виведений капітал є своєрідним удосконаленням податку на прибуток підприємств, своєрідним узгодженням економічного змісту та форми *persona ficta*, коли факт виникнення об'єкта оподаткування пов'язується не з наявністю чистого прибутку чи фінансового результату у відповідному податковому періоді, а натомість виникає у момент виведення прибутку до бенефіціарів такої юридичної особи. При тому залишається система обліку та звітності, обов'язок дотримуватися МСФЗ та інших правил, що звісно не робить таку систему значно простішою, і як відзначає О. Бетлій[9] робить цю систему навіть дещо складнішою. Водночас, у Польщі «Estonian CIT»[170] початково розглядався як система для розвитку малого та середнього бізнесу, і навіть були міркування про те, що вона дозволить розвинути стабільний малий та середній бізнес, оскільки фізичним особам-підприємцям буде вигідно створювати товариства з обмеженою відповідальністю щоб користуватися вигодами нового податкового режиму.

Основним питанням, яке намагаються вирішити усі дослідники у пошуку альтернатив, є забезпечення рівномірного розподілу соціального блага та спрощення процедур, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку з одного боку, а з іншого - активізація регулюючої функції податків. У випадку податку на прибуток підприємств, держави зазвичай переслідують розвиток окремих галузей економіки чи підвищення економічної активності шляхом підтримки малого та середнього бізнесу. Інколи спроби створення подібних режимів призводять до надмірних викривлень або зловживання пільгами. Але і надалі продовжують з'являтися окремі податкові режими пов'язані з функціонуванням технологічних парків, вільних економічних зон, індустріальних парків, наукових парків та ін.

Так, раніше А. Продіус та О. Скакун досліджували зміст та сутність технологічних парків [45; 106]. Нас же цікавить, у першу, чергу

оподаткування діяльності резидентів таких парків та їхніх аналогів, що не можливо буде окреслити без розуміння правового регулювання таких структур, спрямованих на розвиток та впровадження інновацій в Україні. У своїх дослідженнях значна кількість вчених звертають увагу на потреби додаткових податкових стимулів для того щоб провадити діяльність у технопарках, індустріальних парках, ВЕЗ та наукових парках. Зокрема, у дослідженнях правового регулювання територіальних податкових пільг А. Д. Кобильніка[43], були виокремлені території спеціальних зон, які характеризуються специфічним податковим режимом. О. А. Єрмакова, досліджуючи розвиток державної інноваційної політики України у порівнянні з програмними документами ЄС та досвідом держав ЄС, підкреслює також необхідність податкових пільг та інших податкових стимулів для здійснення інноваційної діяльності, зокрема, і технологічних парків як одного з елементів реалізації такої політики [26, с. 92]. А.М. Пахолук звертав увагу на податкове стимулювання та підтримку інноваційної діяльності у сфері сільського господарства [166]. Так, прискорена амортизація розглядається А. М. Пахолом як інструмент лізингових операцій, що є одним з шляхів відновлення розвитку агропромислового комплексу країни (ст. 18 Закону України «Про фінансовий лізинг» від 16 грудня 1997 р. № 723/97-ВР) [166].

Є й такі, що визначають такі податкові стимули другорядними. Так, Г. Гендлер своєму дослідженні [19], не відділяючи інвестиційну діяльність від інноваційної діяльності, вважає, що податкові пільги мають другорядне значення[10, с. 422].

І перші і другі мають рацію у тому, що податкові стимули можуть бути вирішальними у випадку справді значних податкових переваг, які отримують резиденти технологічних парків, вільних економічних зон, наукових парків, індустріальних парків, але у порівнянні з іншими вигодами, які можуть надаватися в межах таких спеціальних податкових режимів. Хоча поняття спеціальний податковий режим відповідно до ст. 11 ПКУ застосовується

лише до тих правил оподаткування, які визначені як спеціальні режими відповідно до ПКУ, а це нині лише спрощена система оподаткування обліку та звітності, ми все ж залишаємо за собою право використовувати зміст поняття «податковий режим» у науковому, а не нормативному контексті. З точки зору визначення поняття «спеціальний податковий режим», такі явища як технопарк чи індустріальний парк можна розглядати як у вузькому значенні, з точки зору оподаткування - як спеціальні податкові режими, якщо вони передбачають інший відмінний від загального порядок оподаткування(повне або часткове звільнення від сплати загальнодержавних та/або місцевих податків, податкові пільги, інші ставки податків). Проте зрозуміло, що в широкому значенні технопарк, науковий парк, ВЕЗ та індустріальний парк охоплюють значно ширше коло правовідносин, серед яких окремий порядок оподаткування не завжди є визначальним, на відміну від тієї ж спрощеної системи оподаткування, яка визначає стимули податкового характеру без застосування комплексу інших інструментів (пільгових державних чи муніципальних кредитів, грантів, виділення територій та створення спеціальної інфраструктури та ін) і є спеціальним податковим режимом згідно з ПКУ.

І. В. Лещух[58], досліджуючи податкові та митні інструменти, що використовуються у технологічних парках та ВЕЗ у контексті просторової форми організації бізнесу, робить висновок, що досвід створення та функціонування СЕЗ і технологічних парків розвитку в Україні свідчить, що їх можливості були дещо перебільшені. Таким чином І. Лещух, вважає що у сучасних умовах зазначені інституції потребують більш виваженої системної державної підтримки[58].

Тож далі, для цілей дослідження варто коротко розкрити, що таке технологічні парки, наукові парки та індустріальні парки.

В Україні вже є спеціальні податкові режими які спрямовані на розвиток малого та середнього бізнесу (спрощена система оподаткування, Дія Сіті(не визначено в ПКУ як спеціальний податковий режим)), проте це

намагання за рахунок лише самих податків створити ситуацію творчого руйнування (творче руйнування та теорія підприємництва Шумпетера[142] являються теоретичним підґрунтям для розуміння ідеї інноваційної економіки). Але самостійно регулююча функція податків досі найкраще реалізовувалася у стримуванні різних видів діяльності та збереженні статус кво, а тому альтернативні до податку на прибуток підприємств податкові режими можуть розглядатися також серед комплексних правових інструментів для стимулювання окремих галузей та напрямків розвитку економіки.

Технологічні парки є популярним інструментом для стимулювання розвитку різних галузей економіки, який використовується у всьому світі[173]. Поняттям технопарки сьогодні також часто спекулюють у державах, що розвиваються. Так наприклад, більшість держав на пострадянському просторі мають досвід створення технопарків. Водночас відомі технопарки, які стали прототипами того локомотива розвитку економіки присутні переважно у розвинених державах. Так, сьогодні один з технологічних парків став означувати неймовірний розвиток – Кремнієва долина. Подібні назви присвоюють і іншим технопаркам, наприклад, Індійська кремнієва долина, Французька кремнієва долина та ін.

Однак, що потрібно розуміти під технологічним парком є складним питанням. Адже існує низка класифікацій і з точки міжнародного досвіду і власного українського досвіду. Тим більше, що у ПКУ міститься згадка про індустріальні парки, але немає поняття технологічних парків. Водночас закон, який передбачає їх створення, містить поняття технологічний парк (технопарк) - юридична особа або група юридичних осіб (далі - учасники технологічного парку), що діють відповідно до договору про спільну діяльність без створення юридичної особи та без об'єднання вкладів з метою створення організаційних засад виконання проектів технологічних парків з виробничого впровадження наукоємних розробок, високих технологій та забезпечення промислового випуску конкурентоспроможної на світовому

ринку продукції[103]. Однак у преамбулі цього ж Закону окреслено, на які саме технологічні парки розповсюджується його дія. А отже далі технологічні парки не створювалися ,крім визначених у цьому законі.

Так, якщо технологічний парк може створюватися і без спеціальних податкових пільг, то вільна економічна зона переважно надає переваги у вигляді звільнення від митних платежів та податкові пільги. Спільним у ВЕЗ та технопарків є те, що вони мають обмежений простір та не поширюються на всю територію країни. В свою чергу, спеціальні податкові режими «спрощена система оподаткування обліку та звітності» та «Дія Сіті» поширюються на суб'єктів по всій території України які відповідають умовам для застосування такого режиму та приймають рішення ним скористатися. Можна навіть стверджувати, що технологічний парк є подальшою еволюцією вільної економічної зони, спрямованої на конкретну галузь господарської діяльності. Адже часто серед завдань створення технологічних парків також зазначається розвиток території. Однак підприємства, які перебувають у технологічних парках, так само як і у ВЕЗ зазнають практично тих самих обмежень, а саме:

- 1) для взаємодії з підприємствами поза межами технопарку/ВЕЗ потрібно сплачувати мито або не дозволено взаємодіяти напряму;
- 2) потрібно дотримуватися обмежень Технопарку/ВЕЗ;
- 3) такі режими можуть бути скасовані значно швидше ніж буде досягнуто мети, яку переслідували підприємства входячи у цей правовий режим.

Іноземний досвід свідчить про те що, насправді важко провести межу між технологічним парком та вільною економічною зоною. Так, наприклад, в Об'єднаних Арабських Еміратах діє 45 вільних економічних зон, які діють за галузевим спрямуванням та передбачають суттєве звільнення від оподаткування (відсутність податку на прибуток на 15-50 років з моменту реєстрації компанії, відсутність ПДВ, мита та ін. подібно до вітчизняного законодавства) та деякі з цих ВЕЗ називаються технологічними парками

(Дубайський технопарк, Дубайський науковий парк, Дубайський кремнієвий оазис, або навіть Творче місто Фуджейра[129]). Подібне можна спостерігати і в Філіпінах[171] (ВЕЗ Технопарк Лагуна), Молдові[172] (Moldova IT Park).

Попри відмінність нормативного та наукового підходів до визначення поняття, технопарк, пов'язаний з виробництвом, можна назвати «індустріальним парком», пов'язаний з наукою – «науково-дослідний парк» і тп. Якщо звернутися до Закону України «Про індустріальні парки», то до їх складу можуть входити наукові парки. Ніби таким чином поняття індустріального парку є ширшим за науковий парк. Згідно з визначенням Міжнародної асоціації наукових парків [156], науковий парк - це організація, якою керують спеціалізовані професіонали, основна мета яких - збільшити багатство своєї громади шляхом сприяння культурі інновацій та конкурентоспроможності асоційованого бізнесу та заснованих на знаннях установ. Щоб забезпечити досягнення цих цілей, науковий парк стимулює та керує потоком знань та технологій серед університетів, науково-дослідних установ, компаній та ринків, - це все сприяє створенню та зростанню компаній, що базуються на інноваціях, через інкубаційні процеси та ефект «spin off», а також надає інші послуги з доданою вартістю[153]. Водночас, там же зазначається, що вирази «технопарк», «технополіс», «науковий парк» і «дослідницький парк» охоплюють широке поняття і є взаємозамінними в цьому визначенні. Для позначення всіх цих виразів використовується акронім STP (науково-технологічний парк).

Світовий досвід розвитку технопарків зводиться до трьох моделей - американської, японської, і змішаної. В американській моделі виділяються три підтипи[152]: 1) «наукові парки», вони мають тісним взаємозв'язком з університетом, а також в них зосереджені висококваліфіковані кадри і великі обсяги наукомістких досліджень, з метою створення наукоємних технологій; 2) «дослідні парки», їхня відмінність від наукових парків полягає в тому, що розробляються технології тільки до стадії прототипу; 3) «інкубатори» (в США) та інноваційні центри (у Великобританії і Західній Європі), вони

відрізняються від попередніх підтипів тим, що університети надають за орендну плату, що виникають фірмам землю, приміщення, доступ до лабораторного обладнання та послуг. У ОЕСР[164], наприклад, технопарки класифікують за рівнем розвитку інфраструктури на: технопарки з розвинутою інфраструктурою, технопарки з не сформованою інфраструктурою та віртуальні технопарки.

Таким чином, подальше заглиблення у розуміння того що спільного між технологічними парками, індустріальними парками, науково-дослідними парками приводить нас до кластерних структур[35] з таким же неоднозначними підходами до їх класифікації, що неодмінно віддаляє нас від їх розгляду як спеціального податкового режиму. Тому на даному етапі проведемо знак тотожності між поняттями «технологічний парк», «індустріальний парк», «науковий парк» і зосередимося на становленні їх правового регулювання в Україні, що дозволить скласти більш системний погляд на оподаткування резидентів таких парків.

Першим в сучасній історії України було сформовано правове регулювання технопарків. Так у липні 1999р. було прийнято ЗУ «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» (далі - Закон про технопарки), який встановлював правові засади створення та державної реєстрації технологічних парків а також визначав податкові ті інші гарантії для резидентів технопарків. На податкові органи також покладалося завдання контролю за дотриманням резидентами технопарків відповідних правових режимів. Тут слід відзначити, що технопарки були «віртуальними», тобто не завжди обмежувалися чітко визначеною територією. Як про це відзначав у своїх працях М.Д. Василенко (він є одним з засновників та уповноваженою особою ТОВ Технологічний Парк Український Мікробіологічний Центр Синтезу та Новітніх Технологій[128]), досвід роботи українських технологічних парків показав, що для їх діяльності більше підходить варіант, коли будується віртуальний технопарк – технопарк «без стін»[11]. Тому шістнадцять українських технопарків, які створені на

основі договору про спільну діяльність і зазначені у профільному законі [89], є віртуальними. З іншого боку, це додатково зумовлювалося тим, що в Україні пільги поширюються не на весь технопарк, а тільки на конкретний інноваційний проект, який пройшов державну реєстрацію. Тоді набирає значення у діяльності технопарку керівний орган технологічного парку[10, с. 424].

У першій редакції (загалом було прийнято 10 редакцій) Закон про технопарки регулював діяльність усього трьох технопарків, які згадувалися у назві цього закону. Резиденти цих трьох технопарків отримали можливість звільнення від сплати ПДВ та мита при ввезенні на митну територію України товарів, робіт та послуг, необхідних для здійснення інноваційної діяльності у рамках проектів технопарку, крім того податок на прибуток підприємств та податок на додану вартість, що вони мали сплатити з діяльності в рамках технопарку зараховувався на рахунок технопарку для подальшої роботи технопарку. Тобто податок на прибуток підприємств разом з ПДВ тут мали накопичувальний ефект для інвестування в інноваційну діяльність у межах режиму технопарку подібно до тієї ролі, яку переслідують прихильники податку на виведений капітал. Далі із збільшенням кількості технопарків з'явилися і положення про відповідальність за порушення пов'язані із використанням коштів зі спеціальних рахунків(на такі рахунки зараховувалися ПДВ та податок на прибуток підприємств які резиденти технопарків мали б сплачувати до бюджету за загальною системою оподаткування) резидентів технопарків. Водночас, як справедливо відзначає І. М. Федоровська, інтерес з боку промислових підприємств до технопарків був викликаний в першу чергу податковими пільгами, і багато учасників парків використовували їх для вибудовування нелегальних схем по мінімізації оподаткування. В результаті, замість того, щоб вивчати кожний окремий випадок податкового шахрайства, в березні 2005 року з ініціативи Кабінету Міністрів України пільги для технопарків були скасовані разом з привілеями для вільних економічних зон і територій пріоритетного

розвитку[134]. Проте у 2006 році було поновлено податкові пільги(субсидії) з ПДВ та податку з прибутку підприємств та дозволено прискорену амортизацію для резидентів технопарків. При цьому найбільш вагомими субсидіями тут вважалися ПДВ та ввізне мито. Оскільки більшість технопарків були віртуальними, то спостерігалось різне співвідношення місцевих податків на різних територіях які застосовувалися до діяльності резидентів одного і того ж технопарку у рамках інноваційних проектів.

На сьогодні кількість технологічних парків окреслена Законом про технопарки залишається незмінною з 2012 року і потенційно буде скорочуватися через завершення терміну, на який вони створювалися. Альтернативою технопаркам мали стати наукові парки. Як відзначав В. Чернюк, чинний Закон України «Про наукові парки» 2009 року було написано як альтернативу закону «Про технологічні парки»[69]. Згідно з цим Законом, науковий парк - це юридична особа, що створюється у формі господарського товариства, яке повинно мати у складі учасників не менше одного закладу вищої освіти та/або наукової установи[98]. У межах наукового парку резиденти(учасники проектів) могли отримати державну підтримку у вигляді державного замовлення на наукову продукцію, дешеvu оренду нерухомості(майнові комплекси та земельні ділянки закладів вищої освіти) та звільнення обладнання, передбаченого проектом, від сплати ввізного мита у порядку, встановленому Митним кодексом України, проте про податкові стимули сказано побіжно. Подібні пільги для наукових установ та закладів вищої освіти передбачено і згідно з ч.2 ст. 47 Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність»: державні наукові установи та заклади вищої освіти звільняються від сплати ввізного мита та податку на додану вартість з наукових приладів, обладнання, запасних частин і витратних матеріалів до них, реактивів, зразків, наукової літератури в паперовому та електронному вигляді, що ввозяться в Україну для забезпечення власної наукової та науково-технічної діяльності (крім підакцизних товарів)[99]. Тобто науковий парк не передбачав якихось

серйозних податкових переваг у порівнянні з технопарками, проте його створення має переслідувати інноваційну діяльність з обов'язковим залученням закладів вищої освіти. Водночас Закон України «Про інноваційну діяльність» [97] серед принципів державної інноваційної політики визначає фінансову підтримку, здійснення сприятливої кредитної, податкової і митної політики у сфері інноваційної діяльності. Саме тому подальшою віхою розвитку ідей інноваційного розвитку стали індустріальні парки (це по суті один з підвидів технопарків, який має яскраво виражену територіальну складову, тобто фізично обмежений простором певної місцевості). Так, у Законі про індустріальні парки було передбачено, що наукові парки можуть розташовуватися в індустріальних парках.

Варто сказати, що дослідження правового регулювання індустріальних парків (ІП) часто проводиться у відриві від технопарків і багато дослідників, аналізуючи міжнародний досвід, наводять широкую палітру подібних або тотожних організацій, називаючи їх у одних випадках аналогами технопарків, а в інших індустріальних парків. Ми наполягаємо на тому що ІП є синонімом технопарку, проте в силу вітчизняного досвіду правового регулювання (часто негативного), ці поняття намагаються розвести як протилежні. Так, дослідженням проблематики ІП займалися С.І. Лекарь [59], І.О. Башинська [7], В.В. Галасюк [18]. При цьому в іноземних публікаціях часто можна зустріти синонімічний ряд із парків наукових, технологічних, індустріальних [174].

За даними Міністерства економіки України станом на 01.01.2023 до Реєстру індустріальних (промислових) парків (далі – Реєстр) включено 60 індустріальних парків. Зокрема, протягом 2022 року було створено 14 індустріальних парків. Згідно з поданими звітами, найвищий рівень забезпечення інженерно-транспортною інфраструктурою наявний у 8 ІП (Соломоново, Мироцьке, Вінницький, Вінницький кластер холодильного машинобудування, Ланнівський, Спарроу Парк Львів, Л-Таун, Біла Церква). Всі інші ІП, особливо на Заході України, мають низьку готовність і

перебувають лише на етапах початку робіт зі створення інфраструктури й облаштування території. Усього в індустріальних парках створено 935 робочих місць[37]. Територіальна прив'язаність індустріальних парків дозволяє реалізовувати інноваційні проекти в межах чітко окреслених територій що має потенціал для розвитку територій за рахунок впровадження нових технологій. Так для набуття статусу учасника індустріального парку, суб'єкт господарювання має виконати дві умови: 1) укласти з керуючою компанією договір про здійснення господарської діяльності у межах індустріального парку;

2) набути права на земельну ділянку на підставах та в порядку, встановлених земельним законодавством України, та/або на інший об'єкт (частину об'єкта) нерухомого майна у межах індустріального парку[96].

Згідно з Законом України «Про індустріальні парки»[96] учасникам та керуючим компаніям індустріальних парків передбачено надання податкового та митного стимулювання відповідно до законодавства. Та все ж податкове стимулювання простежується за галузевим принципом у контексті оподаткування ПнПП учасників ІП. Так, відповідно до ч. 142.4. ст. 142 ПКУ звільняється від оподаткування прибуток учасника індустріального парку, включеного до Реєстру індустріальних парків, від здійснення господарської діяльності у сферах переробної промисловості, у сфері збирання, оброблення й видалення відходів; відновлення матеріалів, крім захоронення відходів, або науково-дослідної діяльності, виключно на території (в межах) індустріального парку, протягом 10 послідовних років, починаючи з першого числа першого місяця календарного кварталу, що визначений платником податку - учасником індустріального парку у поданій ним до контролюючого органу за місцем реєстрації такого платника податку, складеній у довільній формі заяві про використання права на застосування передбаченого цим пунктом звільнення, але не раніше дня подання такої заяви[84]. Застосування визначених цим пунктом правил оподаткування допускається за умови, що

учасник індустріального парку матиме статус такого учасника впродовж не менше 10 років і протягом цих 10 років:

- здійснює господарську діяльність виключно на території і в межах індустріального парку. Для підтвердження статусу учасника індустріального парку використовуються дані з Реєстру індустріальних парків;

- не нараховує і не виплачує дивіденди (прирівняні до них платежі) на користь власників корпоративних прав.

Загалом вимоги до учасників індустріальних парків у порівнянні з технопарками є більш чіткими та продуманими. А застосування податкових пільг є більш обмеженим і контрольованим. Водночас на відміну від наукових парків(які можуть бути учасниками ІП) податкові стимули ІП є більшими. Так само залишається вимога про те що сума вивільнених від оподаткування коштів (сум податку на прибуток, що не сплачуються до бюджету та залишаються у розпорядженні платника податку - учасника ІП) спрямовується на розвиток діяльності учасника ІП в межах такого ІП. Порядок використання учасником індустріального парку вивільнених від оподаткування коштів на розвиток його діяльності в межах індустріального парку затверджується Кабінетом Міністрів України. Платник податку у податковій декларації з податку на прибуток підприємств за податковий (звітний) рік зазначає інформацію про використання чи невикористання вивільнених від оподаткування коштів у повному обсязі. У разі не використання таких коштів протягом року наступного за звітним податковим роком, платник податків повинен буде нарахувати податкове зобов'язання шляхом подання уточнюючої декларації. Тобто встановлено, що податкові вигоди учасник ІП має використати протягом 1 року. Також учасники ІП не звільняються від вимоги дотримання правил трансферного ціноутворення щодо контрольованих операцій, які оподатковуються окремо за загальними правилами.

Окрім пільг щодо податку на прибуток підприємств учасники ІП також мають пільги з ПДВ, і в залежності від території розташування можуть мати

пільги з місцевих майнових податків. Таким чином, якщо не враховувати пільг щодо сплати інших податків окрім податку на прибуток підприємств, то правовий режим оподаткування учасників ІП подібний до податку на виведений капітал у частині накопичення ресурсів для розвитку господарської діяльності за рахунок відтермінування сплати податків до моменту виведення доходів за межі ІП, в другому випадку - виплати на користь власників платника податків, що користується податком на виведений капітал. Все ж ІП за кількістю податкових пільг ближче до спрощеної системи оподаткування, але спрямований на впровадження інновацій та розвиток територій, а спрощена система оподаткування, у свою чергу, призначена для розвитку малого та середнього бізнесу. Якщо спрощена система оподаткування визначається як спеціальний податковий режим, то пори наше спрощене застосування цього ж визначення до правового режиму технопарків та ІП вони такими не є, оскільки поєднують у собі більшу кількість вимог та переваг, що виходять за межі виключно податково-правового регулювання у порівнянні із спрощеною системою оподаткування. І якщо попередній підхід до правового регулювання технопарків(які були переважно віртуальними) себе дискредитував через зловживання податковими пільгами, то ІП є реновацією цього підходу із врахуванням минулих помилок та застосуванням локалізації розміщення учасників(резидентів) таких парків. Але все ж складно погодитися із І.В. Лещух щодо того, щоб ввести до ПКУ положення про ІП як спеціальний податковий режим, через його комплексність подібно до правового режиму «ДіяСіті»[104].

Отже правове регулювання оподаткування актуальних сьогодні індустріальних парків можна розглядати як локальну, комплексну альтернативу оподаткуванню податком на прибуток підприємств, оскільки вміщує в себе елементи подібні до спрощеної системи оподаткування, податку на виведений капітал, і БЕЗ, але при цьому залишає вимоги до здійснення необхідних облікових та звітних процедур щодо податку на

прибуток підприємств, ПДВ та інших податків. При цьому ІП не варто вважати спеціальним податковим режимом у широкому значенні цього поняття, оскільки до нього застосовується широке коло нормативно правових актів, крім ПКУ, якими встановлюються як переваги так і обмеження такого правового режиму.

2.3. Правове забезпечення альтернативної система оподаткування як резидента Дія Сіті

Однією із найперспективніших галузей економіки України, на думку багатьох експертів, є ІТ – галузь. Новітня сфера інформатизації суспільних відносин, розробки програмного забезпечення, інформаційних технологій, діджиталізації суспільних відносин – це той невеликий перелік сфер застосування та економічних відносин, які об'єднує в собі поняття ІТ – технології. Україна є однією із провідних країн світу в багатьох сферах ІТ-індустрії, як за впровадженням передових технологій, розробці технологічних процесів та підготовці ІТ-спеціалістів. Тому увага до зазначеної сфери в нашій державі особлива. Це стосується і системи оподаткування. ІТ-сферу було визначено як специфічну сферу економічних відносин, яка повинна мати особливі умови оподаткування.

Окремі вчені економісти зазначають, що пріоритетними напрямками на шляху удосконалення та оптимізації галузі ІТ-технологій, які сприятимуть покращенню економічного стану країни та забезпечення належного рівня конкурентоспроможності на міжнародному ринку ІТ-послуг є:

- ІТ-аутсорсинг, тобто передача підприємством частини функцій з управління та підтримки власних інформаційних ресурсів зовнішньої ІТ-компанії. Існує кілька видів послуг ІТ-аутсорсингу: можуть надаватися певні «людські» ресурси, обладнання та об'єкти інфраструктури, послуги з управління інформаційною системою;

- наявність науково-дослідних центрів, які доцільно створювати на засадах державно-приватного партнерства;
- використання електронної комерції;
- стартапи, які, за оцінками аналітиків, формують важливий сектор ІТ-ринку;
- ІТ у державному секторі - модернізація системи автоматизації, починаючи від митного контролю, та закінчуючи впровадженням електронного уряду, потребує значних інвестицій, однак ці витрати є виправданими у перспективі;
- розширення надання телекомунікаційних послуг та удосконалення їх рівня якості тощо[51].

В той же час необхідно відзначити, що одним із найефективніших засобів впливу на розвиток економічних відносин, розвиток підприємництва залишається податкове стимулювання, створення належних, конкурентних умов в податковій сфері.

Аналіз сучасної системи оподаткування дає можливість виокремити спеціальну систему, притаманну виключній сфері суспільних відносин – ІТ-сфері.

Прослідковуємо генезис оподаткування суб'єктів підприємництва ІТ-сфери можемо побачити різні підходи щодо вирішення окремих дискусійних моментів. Представники ІТ-сектору завжди відзначали досить значний вплив податкового навантаження на загальну економічну спроможність платників податків, що здійснюють свою діяльність в зазначеній сфері. Специфіка економічних відносин, особливості формування затратної та дохідної частин при податковому обліку створювали негативне ставлення до сплати податків, завищення ціни за виконану роботу, неконкурентні умови на ринку економічних відносин тощо.

Представники даної сфери досить часто шукали різні способи мінімізації податкових зобов'язань, які формально не виходили за межі нормативно встановлених правил. Як зазначають дослідники Н.М. Левченко та

О.М. Силенко, ІТ-бізнес в Україні здійснюється за кількома моделями, які між собою різняться організацією діяльності та механізмом оподаткування. За першої моделі іноземна ІТ-компанія реєструється власником права на певний об'єкт інтелектуальної власності. З набуттям права на об'єкт інтелектуальної власності, ІТ-компанія набуває статусу материнської компанії, яка надалі надає ліцензії дочірнім ІТ-компаніям (резидентам) на використання об'єктів інтелектуальної власності. Якщо об'єкт права інтелектуальної власності передається у використання без переходу права власності на нього, то платіж за таке використання об'єкта інтелектуальної власності з ціллю оподаткування податком на прибуток вважається роялті. Наступна модель зумовлена прагненням скоротити витрати по сплаті ЄСВ та витрати по веденню обліку, ІТ-компанії зменшують чисельність штатних працівників та залучають до реалізації проектів чи виконання замовлень фрілансерів, з якими укладають договори на виконання ІТ-послуг. За такої моделі ІТ-компанії укладають договори з фрілансерами - ФОП, на яких повністю покладається відповідальність за сплату податків з отриманих ними доходів, а саме за сплату ЄП та ЄСВ. За ІТ-компанію залишається обов'язок сплати податку на прибуток чи ЄП, податку на репатріацію, а також ПДФО, ВЗ та ЄСВ (із виплат штатним працівникам). За наступної моделі організації ІТ -бізнесу компанії повністю працюють з фрілансерами (ФОП) на умовах укладення договорів на виконання замовлень. За такої моделі організації ІТ-бізнесу контракти з фрілансерами укладаються не з дочірніми ІТ-компаніями, а безпосередньо з материнською ІТ-компанією (нерезидентом). Дочірні ІТ-компанії отримують від материнської кошти на відшкодування витрат за надані фрілансерами ІТ-послуги та розподіляє між ними, таким чином сплачуючи лише податок на прибуток чи ЄП. Фрілансери, набуваючи статусу ФОП-резидента сплачують до бюджету ЄП та ЄСВ у розмірах, передбачених чинним податковим законодавством [57].

Ці та інші особливості формування податкових правовідносин в сфері ІТ-відносин створили багато перепон як для платників податків так і для

податкових органів для забезпечення належної співпраці. Тому, аналізуючи нормативні акти та нормотворчість в зазначеній сфері, ми можемо спостерігати значну увагу до сфери оподаткування як представників платників податків, представників громадських організацій, депутатів та органів влади.

У 2010 році було розроблено законопроект «Про економічний експеримент щодо створення сприятливих умов для розвитку в Україні індустрії програмної продукції»[93], який повинен був визначати порядок проведення економічного експерименту, спрямованого на створення сприятливих умов для розвитку в Україні індустрії програмної продукції, збільшення обсягів виробництва та продажу конкурентоспроможної продукції у цій сфері. У законопроекті визначалось, що метою даного нормативного акту є вивчення на базі учасників експерименту ефективності застосування в сучасних економічних умовах нових правових режимів сплати обов'язкових платежів, у тому числі у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та інших видів загальнообов'язкового соціального страхування, податку на прибуток юридичних осіб, податку на доходи фізичних осіб.

При цьому, проектом нормативного акту було запропоновано встановити спеціальну (альтернативну) систему оподаткування для визначеної категорії платників податків представників ІТ-сфери. Зокрема: особливості справляння загальнодержавних і місцевих податків та зборів учасниками експерименту, у період проведення експерименту для юридичних осіб - учасників експерименту пропонувалось встановити такі ставки обов'язкових платежів:

- 1) податок на прибуток підприємств сплачується в розмірі 8 відсотків від бази оподаткування. Не обкладається податком на прибуток підприємств та враховується в складі валових витрат частина прибутку, що на добровільній основі перераховується учасниками експерименту на рахунки вищих навчальних закладів, які готують фахівців із визначених спеціальностей, або

до фонду розвитку освіти та науки саморегульованої організації індустрії програмної продукції, але не більше, ніж 50 відсотків валового прибутку учасників експерименту;

2) єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування сплачується відповідно до першого класу професійного ризику виробництва у розмірі 36,76 % від сукупності суми, що дорівнює двом розмірам мінімальної заробітної плати, встановленим на день нарахування єдиного внеску, помноженим на кількість найманих працівників учасника експерименту (враховуючи найманих працівників-нерезидентів) з урахуванням кількості днів, відпрацьованих працівниками у звітному періоді, та сум винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами.

Інші обов'язкові платежі сплачуються учасниками експерименту відповідно до законодавства України.

2. Сума єдиного внеску учасників експерименту розподіляється за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування пропорційно до сум єдиного внеску (у відсотках):

1) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття - 4,1322 відсотка;

2) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, - 3,8567 відсотка;

3) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, - 0,551 відсотка;

4) на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (до солідарної системи) - 91,4601 відсотка.

Проте даний нормативний акт не отримав підтримки та не був прийнятий.

Проте, у 2012 році був прийнятий Закон України «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції» [92], який, зокрема визначав, що тимчасово, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання програмної продукції. Для цілей цього до програмної продукції відносяться: результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів; криптографічні засоби захисту інформації.

Зазначеним нормативним актом встановлювалися спеціальні умови для суб'єктів підприємницької діяльності – платників податків, які мали право на спеціальні умови оподаткування.

Як зазначено в пояснювальній записці до проекту закону, прогнозний результат прийняття зазначеного нормативного акту та, відповідно створення таких базових економічних умов в Україні, забезпечать:

- детінізацію роботи 60 тисяч працівників та 2000 компаній в індустрії програмної продукції;
- збільшення надходжень від податку на прибуток фізичних осіб від суб'єктів індустрії програмної продукції в перший рік на 78 млн. грн. та за 5 років реалізації Закону на 2559 млн. грн.;
- збільшення надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від суб'єктів індустрії програмної продукції в перший рік на 120 млн. грн. та за 5 років реалізації Закону на 4274 млн. грн.;
- пришвидшення темпів розвитку індустрії програмної продукції до 40-45% на рік;
- щорічне 35-40 відсоткове збільшення робочих місць (більш ніж 20 тис. на рік у перші роки реалізації проекту Закону);

- створення привабливого бізнес-клімату для залучення в українські інноваційні та високотехнологічні сфери діяльності іноземних інвестицій;
- наявність прогнозованих валютних надходжень від реалізації продуктів та послуг індустрією програмної продукції [86].

Очевидно, що очікуваних результатів не було досягнуто, хоча спеціальні умови економічного стимулювання через створення альтернативної системи оподаткування для окремої сфери дав позитивний результат саме для розвитку ІТ в нашій державі.

Окремою нормою даного закону була запроваджена державна реєстрація суб'єктів, які хочуть перейти на альтернативну систему оподаткування. Для цього було запроваджено необхідність отримання свідоцтва про реєстрацію як суб'єкта, який застосовує особливості оподаткування. Відповідно, для отримання такого свідоцтва суб'єкт індустрії програмної продукції подає до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням реєстраційну заяву, в зазначаються підстави для реєстрації суб'єкта індустрії програмної продукції як суб'єкта, який застосовує особливості оподаткування. Податковий орган, після проведення перевірки достовірності та відповідності поданих заяви та матеріалів до неї, видає свідоцтво та вносить такого платника до реєстру суб'єктів, які застосовують особливості оподаткування діяльності в індустрії програмної продукції. Якщо ж документи не відповідають вимогам чинного законодавства, то податковий орган надає вмотивовану відмову у видачі свідоцтва та реєстрації суб'єкта, які застосовують особливості оподаткування діяльності в індустрії програмної продукції. Тобто податковий орган може своєю вмотивованою відповіддю відмовити платнику податків у виборі альтернативної системи оподаткування.

В той же час необхідно зазначити, що на підставі Закону України № 71-VIII від 28.12.2014 року альтернативна система оподаткування ІТ-сфери була принципово обмежена.

Розвиток інформатизації, інформаційних технологій, діджиталізація суспільних відносин, спонукають нас до постійного розвитку. Наша держава, учасники відносин в сфері ІТ- технологій, споживачі послуг в зазначеній сфері – а це практично все населення держави, стали постійними користувачами інформаційних продуктів. Як зазначають дослідники, Україна займає провідні позиції у світі серед держав, які змагаються за розвиток ІТ-технологій та залучення нових інвестицій, і вже давно постала потреба створити конкурентні умови розвитку ІТ-індустрії в Україні. Найголовніші питання, які потребують вирішення – це оподаткування учасників ринку та оформлення трудових відносин із найманими працівниками [109].

У 2020 році законодавці знову повертаються до питання створення альтернативної системи оподаткування за професійною ознакою для ІТ-сфери. Був підготовлений та направлений на розгляд законопроект з реєстраційним № 3933, який знову встановлював альтернативну систему оподаткування для ІТ-сфери.

Так законодавці передбачали фактично повернення обов'язкової реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності – платників податків для отримання статусу суб'єкта індустрії інформаційних технологій. Передбачалось створення спеціальних податкових умов для зазначеної категорії платників податків шляхом встановлення занижених ставок податкового навантаження на зарплати найманих працівників (з 18% зменшити до 10 %); до ставки податку на прибуток застосовувати коефіцієнт 0,5. Також передбачалось скасування окремих податків та обов'язкових платежів для зазначеної альтернативної податкової системи. Даний законопроект не був підтриманий.

3 вересня 2020 року вийшов Указ Президента України №371/2020 «Про заходи щодо створення сприятливих умов для розвитку ІТ-індустрії в Україні», яким було доручено визначити тимчасові особливості оподаткування заробітної плати ІТ-фахівців та лібералізувати трудові відносини в ІТ-сфері. Відповідно до зазначеного нормативного акту,

Кабінету Міністрів України доручалося розробити законопроекти, спрямовані на стимулювання здійснення господарської діяльності у сфері інформаційних технологій юридичними особами з визначенням критеріїв, яким мають відповідати такі юридичні особи, зокрема щодо визначення тимчасових особливостей оподаткування доходів у вигляді заробітної плати ІТ-фахівців, які перебувають у трудових відносинах з юридичними особами, що здійснюють діяльність у сфері інформаційних технологій, з метою встановлення ефективного рівня податкового навантаження для сприяння детінізації розрахунків у сфері оплати праці та підвищення конкурентоспроможності вітчизняних ІТ-компаній на зовнішньому ринку; лібералізації трудових відносин між юридичними особами, що здійснюють діяльність у сфері інформаційних технологій, та ІТ-фахівцями, які перебувають з ними у трудових відносинах [95]. Як зазначає Т. Бережна, зазначені законопроекти ставлять перед собою амбітну мету — реформувати поточні відносини між ІТ-компаніями і їхніми «працівниками», а саме перевести їх з виміру ФОПів та єдиного податку в площину штатних працівників та податку та доходи фізичних осіб без фактичного суттєвого збільшення податкового навантаження [8] .

Наступним, досить важливим етапом нормотворчої ініціативи в сфері розвитку ІТ-відносин стало прийняття Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15 липня 2021 року № 1667-ІХ, який визначає організаційні, правові та фінансові засади функціонування правового режиму Дія Сіті, що запроваджується з метою стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні шляхом створення сприятливих умов для ведення інноваційного бізнесу, розбудови цифрової інфраструктури, залучення інвестицій, а також талановитих спеціалістів [104]. Відповідно до зазначеного нормативного акту, правовий режим Дія Сіті, це сукупність правових норм, якими визначаються права та обов'язки особи, що виникають, змінюються та припиняються у зв'язку із зверненням про набуття, набуттям та втратою статусу резидента Дія Сіті, а також особливості

регулювання відносин за участю резидента Дія Сіті і щодо участі у його статутному капіталі

Загальними засадами правового режиму Дія Сіті є:

1) свобода діяльності - наявність у всіх резидентів Дія Сіті права самостійно провадити господарську діяльність, права обирати форми організації такої діяльності та форми співпраці з третіми особами з урахуванням положень цього Закону, а також наявність у фахівців права самостійно здійснювати будь-яку не заборонену законом діяльність, права обирати форми організації такої діяльності та форми співпраці з іншими особами;

2) невтручання - невтручання держави, державних органів та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у діяльність резидентів Дія Сіті, якщо така діяльність здійснюється в межах цього Закону та іншого законодавства України;

3) презумпція правомірності діяльності резидентів Дія Сіті - прийняття рішення на користь резидентів Дія Сіті або заявників у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) тлумачення прав та обов'язків резидентів Дія Сіті або заявників, або держави, або державних органів чи органів місцевого самоврядування, або їх посадових осіб;

4) стабільність - гарантія державою збереження правового режиму Дія Сіті та стабільності його умов, передбачених цим Законом та законами України, що визначають особливості оподаткування резидентів Дія Сіті, протягом строку, визначеного цим Законом, включаючи недопустимість обмеження чи звуження змісту прав та гарантій, передбачених правовим режимом Дія Сіті, а також недопустимість збільшення регуляторного навантаження на резидентів Дія Сіті протягом такого строку;

5) формальний характер процедури набуття статусу резидента Дія Сіті - відсутність вимог щодо отримання спеціальних дозволів, ліцензування чи

здійснення заходів державного нагляду (контролю) для подання та розгляду заяви про набуття статусу резидента Дія Сіті і внесення інформації про заявника до реєстру Дія Сіті;

б) добровільність резидентства в Дія Сіті - неприпустимість прямого чи опосередкованого примусу юридичних осіб до набуття статусу резидента Дія Сіті [104].

Фактично, норми даного закону закріпили спеціальний окремий правовий статус суб'єктів підприємницької діяльності, які добровільно забажають його отримати та відповідають нормативно визначеним вимогам, тобто мають певний правовий статус. Серед вимог, які визначені Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» до кандидатів на здобуття такого статусу можна відзначити:

1) здійснення одного або кількох видів діяльності, визначених цим Законом, що вказано у статуті ІТ-компанії та/або відомостях про неї, що містяться у Єдиному державному реєстрі;

2) розмір середньої місячної винагороди залученим працівникам та гіг-спеціалістам, починаючи з календарного місяця, наступного за календарним місяцем, в якому набуто статус резидента Дія Сіті, кожного календарного місяця становить не менше, ніж еквівалент 1200 євро за офіційним курсом гривні щодо євро, встановленим Національним банком України станом на перше число відповідного календарного місяця;

3) середньооблікова кількість працівників та гіг-спеціалістів юридичної особи (у разі залучення) за підсумками кожного календарного місяця, починаючи з наступного за календарним місяцем, в якому юридичною особою набуто статус резидента Дія Сіті, становить не менше дев'яти осіб;

4) сума кваліфікованого доходу юридичної особи, отриманого за перших три календарних місяці, наступні за календарним місяцем, в якому юридичною особою набуто статус резидента Дія Сіті, становить не менш як 90 відсотків суми її загального доходу за такий період, а сума кваліфікованого доходу, отриманого за кожен календарний рік перебування у

статусі резидента Дія Сіті, становить не менш як 90 відсотків суми загального доходу юридичної особи за той самий період (за наявності загального доходу).

Крім того, у законі чітко визначені напрями економічної діяльності в сфері ІТ-відносин, які є підставою для включення кандидата до Дія Сіті.

Логічним продовженням послідовності прийняття рішень для стимулювання ІТ-сфери, стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [90]. Положеннями зазначеного нормативного акту повертається альтернативна система оподаткування для виокремленої за професійною ознакою суб'єктів підприємницької діяльності платників податків, які виявили добровільне бажання та відповідають визначеним законом критеріям.

Відповідно до пояснювальної записки при прийнятті даного нормативного акту передбачається запровадження низки заходів щодо стимулювання розвитку ІТ індустрії, а саме запровадження: спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті – ІТ компаній, що відповідатимуть передбаченим Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» вимогам та будуть включені до спеціального реєстру, ведення якого здійснюватиме уповноважений орган – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері цифрової економіки; та спеціального режиму оподаткування окремих доходів працівників резидентів Дія Сіті та залучених ними гіг-спеціалістів (фахівців, які виконують роботи (надають послуги) в рамках здійснення резидентами Дія Сіті їх господарської діяльності на підставі гіг-контрактів, укладених відповідно до Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні»). Спеціальний режим оподаткування резидентів Дія Сіті передбачає можливість переходу ними на оподаткування податком на прибуток

підприємств за особливими умовами, що передбачають ставку податку у розмірі 9% та оподаткування лише низки операцій, зокрема таких як:

1) виплати процентів на користь нерезидентів – пов'язаних осіб, або нерезидентів, зареєстрованих в державах, що є «низькоподатковими» юрисдикціями;

2) надання фінансової допомоги не платнику податку, яка не підлягає поверненню, або пов'язаній фізичній особі – неплатнику податку або пов'язаній особі – нерезиденту, незалежно від наявності умови про повернення, або пов'язаній юридичній особі – неплатнику податку чи непов'язаній особі, яка залишається неповернутою протягом 12 календарних місяців (крім окремих випадків);

3) безоплатне надання майна не платнику податку (крім окремих випадків);

4) виплати, що здійснюються у зв'язку із вкладенням в об'єкти інвестицій (в тому числі придбанням майна), що перебувають за межами території України;

5) придбання майна, робіт, послуг у неплатника податку – нерезидента, та/або передача майна, робіт, послуг неплатнику податку – нерезиденту (якщо розрахунки чи постачання майна, робіт, послуг за відповідними операціями не здійснено у 360-денний чи інший строк відповідно до законодавства);

6) виплата роялті в сумах перевищення ліміту та в інших окремих випадках.

Спеціальний режим оподаткування окремих доходів працівників та гіг-спеціалістів резидентів Дія Сіті передбачає:

1) оподаткування податком з доходів фізичних осіб за ставкою 5%:

- заробітної плати працівників резидентів Дія Сіті;
- винагороди гіг-спеціалістів за гіг-контрактами, укладеними з резидентами Дія Сіті;

- авторської винагороди за створення службового твору та перехід прав на службові твори.

2) сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі:

- мінімального страхового внеску – для працівників резидентів Дія Сіті;
- 22 відсотки від визначеного з урахуванням положень гіг-контракту розміру бази нарахування єдиного внеску, однак не більше максимальної та не менше мінімальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої законом – для гіг-спеціалістів резидента Дія Сіті [87].

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» базою оподаткування операцій резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах є грошове вираження об'єкта оподаткування. У разі здійснення операцій, які є об'єктом оподаткування, у формі, відмінній від грошової, базою оподаткування є вартість такої операції, визначена на рівні не нижче звичайної ціни. Така база оподаткування операцій резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах визначається виходячи з вартості операції без зменшення на суму утриманого податку на доходи нерезидента.

База оподаткування визначається як сума:

- дивідендів, які виплачуються на користь власника корпоративних прав (крім власника корпоративних прав, який є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах) у грошовій формі та/або відмінній від грошової формі, за винятком дивідендів, які нараховуються на користь акціонера/учасника юридичної особи - емітента у вигляді акцій (часток, паїв), за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів/учасників у статутному капіталі емітента та в результаті якого збільшується статутний капітал емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів;

- коштів та/або вартості майна, які повертаються (яке повертається) або виплачуються (передається) (в тому числі сума дивідендів, які нараховувалися, але не виплачувалися) власнику корпоративних прав (акцій, часток, паїв), який не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, у зв'язку з виходом такого власника із складу учасників/акціонерів юридичної особи - емітента таких корпоративних прав (акцій, часток, паїв), ліквідацією такої юридичної особи - емітента, зворотним викупом резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах власних корпоративних прав (акцій, часток, паїв);

- коштів та/або вартості майна, які виплачуються (яке передається) особі, яка не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, у зв'язку з погашенням або зворотним викупом резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах цінних паперів власної емісії в сумі, що перевищує вартість придбання таких цінних паперів (у тому числі, при їх первинному розміщенні). Вартість придбання цінних паперів враховується для розрахунку суми перевищення у разі, якщо розрахунки у грошовій формі між сторонами купівлі-продажу, іншого відчуження таких цінних паперів здійснювалися на території України (у тому числі якщо переказ коштів було ініційовано з рахунку, відкритого в українському банку, а його завершення відбулося за кордоном, або, якщо переказ коштів було ініційовано за кордоном, а його завершення (зарахування коштів) відбулося на рахунок, відкритий в українському банку). Якщо розрахунки у грошовій формі між сторонами купівлі-продажу, іншого відчуження цінних паперів здійснювалися не на території України або якщо розрахунки здійснювалися у формі, відмінній від грошової, вважається, що вартість придбання таких цінних паперів дорівнює нулю, крім випадків, якщо вартість відповідної операції була врахована при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток та/або об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб;

- коштів та/або вартості майна, які сплачуються (повертається) в межах спільної діяльності в сумі, що перевищує суму коштів та/або вартість майна, наданих (наданого) у спільну діяльність;

- коштів, сплачених протягом податкового (звітного) періоду на виконання боргових зобов'язань у вигляді процентів (у тому числі тих, що були включені до суми основного боргу (тіла кредиту), комісій, інших винагород, відшкодувань, штрафів, пені, що пов'язані із залученням та/або використанням коштів на користь осіб, які не є резидентами Дія Сіті - платниками податку на особливих умовах;

- коштів, сплачених протягом податкового (звітного) періоду на виконання боргових зобов'язань у вигляді процентів (у тому числі тих, що були включені до суми основного боргу (тіла кредиту), комісій, інших винагород, відшкодувань, штрафів, пені, що пов'язані із залученням та/або використанням коштів пов'язаній особі - нерезиденту; або нерезиденту, якщо сукупна сума боргових зобов'язань резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах перед всіма нерезидентами перевищує суму його власного капіталу більш як у 3,5 рази;

- вартості майна (робіт, послуг), наданого (наданих) особі, яка не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, без висування вимог щодо компенсації його (їх) вартості (у тому числі безоплатно наданих товарів (робіт, послуг);

- фінансової допомоги: наданої особі, яка не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, якщо така фінансова допомога не підлягає поверненню; наданої пов'язаній особі (фізичній або юридичній), яка не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, незалежно від наявності умови про повернення; наданої непов'язаній особі (фізичній або юридичній), яка не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, якщо фінансова допомога не була повернута протягом 12 календарних місяців, починаючи з місяця, наступного за календарним місяцем, в якому була видана сума фінансової допомоги, або якщо до

закінчення зазначеного 12-місячного строку заборгованість за такою фінансовою допомогою була визнана безнадійною або була припинена внаслідок прощення боргу;

- наданої безповоротної фінансової допомоги та/або вартості безоплатно наданого платником податку майна (робіт, послуг) протягом податкового (звітного) року неприбутковим організаціям, в розмірі, що перевищує 0,5 відсотка суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відображеного у фінансовій звітності платника податку за попередній звітний (податковий) рік, крім неприбуткової організації.

- коштів та/або вартості майна (в тому числі необоротних активів), сплачених (переказаних) та/або наданого (наданих) нерезиденту (крім випадків, якщо відповідні операції здійснюються нерезидентом через його постійне представництво в Україні).

- вартості майна (робіт, послуг), наданих особі, що не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, за договором, який передбачає виплату компенсації вартості такого майна (робіт, послуг), крім продажу (надання) майна (робіт, послуг) після отримання оплати або за умови, що зарахування коштів від такого продажу (надання) на рахунки резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах, відкриті в українських банках, здійснюється протягом 365 календарних днів;

- коштів та/або вартості майна (робіт, послуг), перерахованих (переданого) резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, який провадить діяльність за рахунок та за дорученням нерезидента, на користь такого нерезидента (уповноваженої ним особи) в межах відповідного договору комісії, доручення, агентського договору чи аналогічних договорів;

- роялті, сплаченого особі, що не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, протягом податкового (звітного) року в обсязі, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 відсотки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за даними фінансової звітності (без врахування доходу від роялті) за рік, що передує звітному. Для

платників податку, зареєстрованих протягом звітного (податкового) року (новостворених), у яких відсутня фінансова звітність за попередній звітний рік, 4 відсотки чистого доходу розраховуються за даними фінансової звітності за поточний рік;

- коштів та/або вартості майна, виплачених (переданого) як внесок засновника та/або учасника до статутного капіталу особи, що не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах; як внесок у спільну діяльність особі, що не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, у довірче управління особі, що не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах;

- коштів, переказаних з рахунків резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах в українських банках на рахунки такого платника, відкриті за кордоном;

- коштів та/або вартості майна, сплачених (переданого) особі, яка не є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах та є пов'язаною особою та/або особою - платником податку на прибуток підприємств, прибуток якого звільнений від оподаткування в рахунок погашення зобов'язань за визнаними штрафами, пенею, неустойкою, відшкодуванням збитків, компенсацією неодержаного доходу (упущеної вигоди), нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів [90].

Закон чітко визначає відмінності у адміністративному впливі на суб'єктів підприємницької діяльності, які бажають перейти на нові, альтернативні податкові правовідносини. Зокрема, державним органом, який буде адмініструвати базу даних Дія Сіті, визначено Міністерство цифрової трансформації України, яке забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері розвитку ІТ-індустрії. Податкові органи вже не задіяні в процедуру внесення в Реєстр чи наданні відмови щодо внесення в Реєстр резидентів Дія Сіті.

Податкова служба стає суб'єктом податкових правовідносин із резидентами Дія Сіті з того моменту, коли зазначені резиденти мають намір обрати альтернативну систему оподаткування. Так, відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах або відмову від такого оподаткування та Порядку подання та розгляду такої Заяви», заява про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах подається засобами електронного зв'язку в електронній формі [94]. Розгляд заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах або відмову від такого оподаткування здійснюється контролюючим органом після надходження такої заяви засобами електронного зв'язку в електронній формі. Контролюючий орган протягом 15 робочих днів з дня надходження заяви надсилає платнику податку рішення про погодження або відмову у погодженні заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті.

Створення альтернативної системи оподаткування для окремої групи осіб, які вирізняються за професійною ознакою, на нашу думку, є неправильним та суперечить основним конституційним принципам побудови податкової системи в частині рівності всіх перед законом, рівності доступу до правових принципів соціального захисту, до принципів оподаткування, які закладені в основі всього податкового законодавства. Із прийняттям законодавства, яке встановило спеціальні, альтернативні умови оподаткування за професійною ознакою, були створені антиконкурентні умови розвитку підприємництва в цілому. Для певної професійної групи підприємців було створено додаткові блага, якими вони мали право скористатися задля задоволення фінансових, економічних потреб, задоволення розвитку.

В той же час, не можемо не відзначити, що запровадженні особливі лояльні умови дали поштовх для розвитку як підприємницької складової

суспільних відносин, так і адміністративно державної сфери в ІТ-відносинах. Розвиток діджиталізації суспільних відносин, державних послуг, розвиток комплексу адміністративних послуг через державний інформаційний портал «Дія» - це та невелика частина позитивних результатів запроваджених у 2012 році спеціальних умов ведення економічної підприємницької діяльності в окремій сфері.

Тому можна зробити наступні висновки:

- ІТ-сфера визначена як особлива сфера економічних відносин, яка повинна мати особливі умови економічних правовідносин із особливою системою оподаткування;
- перехід на спеціальну (альтернативну) систему оподаткування, притаманну для виключної категорії суб'єктів підприємницької діяльності можливий виключно при дотриманні певних умов, визначених чинним законодавством;
- перехід на спеціальну (альтернативну) систему оподаткування не є імперативною нормою, а є виключним правом платника податків. Лише платник податків визначає для себе залишатись на загальній системі оподаткування чи переходити на альтернативну;
- для ІТ-сфери встановлена особлива, альтернативна система оподаткування, яка дістала назву «Дія Сіті».

2.4. Альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві

Податкова система - ключовий інструмент участі держави у регулюванні та підтримці сільського господарства, забезпеченні стійкості розвитку виробництва сільгосппродукції та формування інфраструктури сільської місцевості, отже оподаткування сільськогосподарських підприємств є невід'ємною частиною аграрної політики держави.

Ідеалом недалекого майбутнього має бути ведення сільського господарства на основі використання смарт-технологій, що виключатиме

можливості будь-якого маніпулювання даними та інформацією щодо обсягів виробництва. Нажаль, сучасний розвиток агросектору вітчизняної економіки прямо залежить від перебігу російсько-української війни та планів майбутньої відбудови. В усякому разі податкова система має бути чинником збереження та посилення позицій вітчизняних виробників сільськогосподарської продукції.

Оподаткування сільського господарства має свою специфіку, яка впливає з економічної природи формування доходів у цій галузі. Не викликає заперечень необхідність впровадження диференційованого підходу до оподаткування сільського господарства залежно від природно-кліматичних умов та соціально-політичних особливостей розвитку, що дозволить забезпечити справедливі умови господарювання. Крім того, у економічній та правовій науці визнається, що податки безпосередньо впливають на обсяги виробництва, інвестиційну активність, якісний зростання економіки. Це дає підставу вважати, що регулювання системи оподаткування повинно бути ключовою функцією держави у проведенні аграрної політики.

У контексті війни та її впливу на ведення сільського господарства варто згадати яскравий приклад Франції. Мова йде про так звану «червону зону або зону «Руж». «Зона Руж» (Zone Rouge) у Франції біля Вердена – це територія, де після Першої світової війни було визнано надто небезпечним для життя через велику кількість нерозірваних боєприпасів, отруйних газів і залишків військової діяльності [146]. Після закінчення війни у 1918 році французький уряд вирішив, що частина поля бою в районі Вердена занадто спустошена для відновлення і повинна бути виведена на невизначений час з господарського обігу. Таким чином, «Зона Руж» була офіційно визначена як територія, непридатна для життя або ведення будь-яких форм господарства (навіть випасання худоби). Навіть зараз, більше століття після завершення війни, ця зона все ще вважається небезпечною, і хоча деякі ділянки були знову прийняті до обробки, значна її частина залишається недоступною. На

деяких з цих територій ростуть ліси, також виключені з господарської діяльності, які служать пам'ятником війни та її наслідкам. Зрозуміло, що масштабні позиційні бої з широким застосуванням мінування та артилерійського озброєння на сході України впливатиме негативним чином на здійснення господарювання, а тому це лише підштовхуватиме до формування нових альтернативних форм оподаткування суб'єктів сільськогосподарської діяльності.

В аграрній політиці слід вирішити питання каналів системи отримання платежів у бюджет, необхідних змінах по окремих податках у той чи інший історичний період, підвищенні ролі плати за землю та майно, реальному податковому тиску на галузі агропромислового комплексу та соціальному захисті сільського населення. Вирішення цих питань буде сприяти наданню сприятливих податкових умов виробникам сільськогосподарської продукції та товарів, що є ключовим фактором справжньої економічної стабілізації. Основними методами податкового впливу на сільськогосподарських виробників товарів є пільгові режими оподаткування. Податкові пільги в аграрній економіці мають широкий спектр впливу.

Так, податкові пільги або спеціальні податкові режими регулюють обсяги капіталовкладень, розвиток науково-технічного прогресу, прискорення практичної реалізації технологічних новацій, соціальний захист сільського населення. Це особливо важливо, оскільки зазначені напрямки вимагають значних додаткових капітальних вкладень із великими строками окупності. У практиці господарювання доцільно поєднувати різні підходи для встановлення податкових пільг виробникам товарів, які знижують собівартість і ціни на продукти харчування, розвивають соціальну та виробничу інфраструктуру, розширюють вплив податкових інструментів на інвестиційну діяльність. Зменшення оподатковуваної бази на суму коштів, які інвестуються в модернізацію виробництва, поліпшення земель, може стати основним стимулом збільшення інвестицій.

Як наголошує В.П. Жмудінський «...поняття «спеціальний податковий режим» означає встановлення особливого (іншого) порядку нарахування та сплати податків, зборів щодо окремої категорії платників податків, діяльність яких має важливе значення для певних галузей економіки» [29]. Останні роки спеціальні податкові режими все частіше прийнято характеризувати, як «альтернативні» [110].

Проблематика особливостей оподаткування та основних умов діяльності індивідуальних форм підприємницької діяльності постійно знаходяться в полі зору науковців економістів та правників. Аналізуючи порядок запровадження та функціонування альтернативних систем оподаткування та ефективності їх застосування необхідно наголосити на переважаючій економічній складовій проблематиці проблеми наукових досліджень.

Питання альтернативних систем оподаткування тривалий час не привертало на доктринальному рівні уваги дослідників-правників. Свої наукові праці питанням функціонування альтернативних систем оподаткування присвятили такі вітчизняні науковці, як Ю. Аністратенко [3], В. Коротун [46], О.Панасюк [79], В. Синчак [119], М. Славітьська [120] та ряд інших авторів [138].

Водночас, у окремих наукових працях було розглянуто нормативно-правові засади та умови застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва в Україні [4].

Поширеним є думка про те, що право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єкт господарювання виникає за наявності дотримання певних умов [78]

Питання встановлення податкових ставок у межах спеціальних режимів оподаткування в сільському господарстві й у межах запровадження спеціальних податкових умов є дискусійним і науково не напрацьованим. Єдиний підхід розробити неможливо, оскільки кожен режим спеціального оподаткування є виявом індивідуальної (автономної) податкової підсистеми,

яка формується на підставі власних економічних передумов [76, с. 38].

Разом з тим, деякі аспекти альтернативних систем оподаткування, зокрема в умовах функціонування економіки України у період військових дій, залишаються недостатньо дослідженими, а окремі положення можливої трансформації альтернативних систем оподаткування під впливом екстремальних умов потребують додаткового, поглибленого, теоретичного розкриття та виявлення можливостей їхнього поширення на наступних етапах формування та розвитку національної системи оподаткування [110].

Отже, пріоритетним завданням у розвитку альтернативних підходів до оподаткування в аграрному секторі є їх законодавче врегулювання. Також важливим є вдосконалення методики розробки цих альтернативних систем оподаткування. Маємо на увазі створення двох взаємопов'язаних підсистем, що будуть включати конкретний набір податків та зборів. Немає сумнівів у тому, що такий підхід може бути врахований і в загальнодержавній системі оподаткування, при цьому не змінюючи основних принципів існуючого оподаткування, де ключовими залишаються діючі закони про податки та збори для тих платників, які не відповідають встановленим критеріям для розгляду в рамках цих підсистем. Зауважимо, що у науковій літературі дослідники дуже часто її називають загальною або звичайною системою оподаткування. У принципі, не заперечуючи проти таких підходів, лише зауважимо, що така назва, мабуть, походить від тієї загальної кількості податків, які характерні для всієї системи оподаткування держави [119].

Разом із цим, для впорядкування термінології та надання відповідності податковим категоріям поряд із названою вище необхідно зазначити іншу до загальної підсистему, виділивши її під окремою назвою «альтернативні системи оподаткування». Під альтернативною системою оподаткування слід розглядати набір певних податків та зборів, створених на законодавчому рівні як варіант заміни тим, що існують у загальній системі. Ці податки можуть бути застосовані для певних груп платників, відповідно до критеріїв, визначених в ПКУ.

Відповідно, даючи визначення спрощеній системі оподаткування, як і будь-якій іншій системі, необхідно пам'ятати про сукупність її елементів з яких вона сформована. Беручи за основу вищенаведене спробуємо закріпити даний підхід у наведеному нижче визначенні.

Так, В.П. Синчак наголошує, що під спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності необхідно розуміти законодавчо встановлену сукупність окремих податків і зборів, які сплачуються за вибором суб'єкта малого підприємництва поряд із єдиним податком на умовах, передбачених Податковим кодексом, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Вважаємо, що наведене визначення дає більш повну уяву про сутність самої спрощеної системи оподаткування, а також відповідає вимогам, які ставляться теоретиками систем до її побудови[119].

Зазначені доктринальні позиції у кінцевому рахунку знайшли своє відображення у змісті законодавства. В першу чергу це стосується суб'єктів альтернативної системи оподаткування. Відповідно до пп. 14.1.235 п. 14.1 ст. 14 ПКУ сільськогосподарський товаровиробник – це юридична особа незалежно від організаційно-правової форми або фізична особа - підприємець, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання. Водночас, для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу [84]. Іншим суб'єктом є фізична особа - резидент, яка володіє та/або користується (орендує (суборендує), на умовах емфітевзису, постійно користується) земельними ділянками, віднесеними до

сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання [84].

Таким чином, малі та середні підприємства, а також фізичні особи підприємці відіграють ключову роль у ринковій економіці, слугуючи фундаментом для стабільного розвитку сучасного суспільства. Їх діяльність охоплює широкий спектр - від простих побутових послуг до роботи над передовими стартапами. Варто пам'ятати і про їх істотний вплив на розвиток територіальних громад та окремих регіонів. Зазначене пояснюється їхньою близькістю до безпосереднього споживача та можливістю оперативного реагування на актуальні потреби громадян та суспільства за рахунок мобільності їхньої внутрішньої організації (структури). Створення цих суб'єктів обумовлено потребою перенесення відповідальності на приватний сектор економіки, який у періоди фінансової нестабільності ефективніше адаптується до нових економічних умов. Глобальний досвід підтверджує, що на додаток до активності великих компаній, стабільний економічний розвиток країни залежить від наявності малих та середніх бізнесів. У розвинених націях альтернативні податкові системи мають за мету підтримку розвитку конкретних галузей та ключових напрямів підприємництва. Ці податкові інструменти є системними, адже їх впровадження кардинально перебудовує структуру податкових зобов'язань та об'єкти оподаткування. [167].

Інтеграція України у світову та європейську економіку вимагатиме подальшого розвитку малого та середнього бізнесу, приведення у відповідність до норм міжнародного права національного законодавства в галузі регулювання діяльності підприємництва та формування перспективних напрямків відбудови національної економіки [110].

Держава об'єктивно зацікавлена у нормальному функціонуванні суб'єктів підприємництва, у фінансовій стійкості їхньої діяльності, оскільки їхні фінансові ресурси є джерелом забезпечення загально-державних потреб та функціонування окремих регіонів в умовах децентралізації.

Альтернативні системи оподаткування є своєрідним проявом лібералізації економічних відносин суспільства. Завдяки цим можливостям підприємці можуть самостійно визначати умови оподаткування, тим самим активно коригуючи цей елемент зовнішнього оточення, що посилює їхню автономію у прийнятті економічних рішень. Таким чином, використання альтернативних систем оподаткування для підприємців можна вважати за один зі способів покращення ефективності їхньої діяльності. [36].

Ефективний розвиток різних напрямів у підприємництві значною мірою визначається адміністративним та фінансовим правом. Ці галузі можуть стимулювати зростання малих та середніх підприємств, встановлюючи певні податкові пільги, включаючи введення альтернативних систем оподаткування. Зміни в податковій системі України акцентують увагу на спеціальному підході до малого та середнього бізнесу. Це, перш за все, торкається нормативного регулювання діяльності певних форм індивідуальної комерційної діяльності, таких як фізичні особи-підприємці. Господарська діяльність, що здійснюється зазначеними суб'єктами підприємництва, є тією частиною економічних та фінансових відносин, яка потребує особливого, гармонійно збалансованого, детально опрацьованого правового регулювання.

Альтернативність систем оподаткування, визначається наступними обставинами.

По-перше, одна і та ж діяльність, що здійснюється економічним агентом, може оподатковуватися тільки за однією системою оподаткування – звичайною (загальною) або альтернативною.

По-друге, кожна з визначених у законодавстві підсистем є альтернативою загальній системі оподаткування, тобто обмежує відповідний перелік податків і зборів, які є обов'язковими до сплати. При цьому вибір однієї з цих систем створює більш сприятливі та прийнятні умови для платника податків, які передбачені у межах загальної системи.

По-третє, перехід на одну з цих систем оподаткування обумовлюється в більшості випадків рішенням самого платника податків. Одна з основних ролей оподаткування, яка допомагає злагоджувати інтереси всіх сторін в податковому процесі, - це стимулююча функція. Використовуючи її, держава може заохочувати податкових платників до активності у пріоритетних для національної економіки секторах, підтримувати зростання інвестицій та ефективне використання ресурсів. Тоді як з допомогою податкових заходів влада також може обмежувати розвиток тих галузей, які не відповідають її стратегічним інтересам.

Підприємства та особи-підприємці щодо сплати ними податків отримали можливість певного вибору, обмеженого вимогами податкового законодавства: платник податків застосовує або загальний режим оподаткування, або альтернативну систему. При правильному виборі системи оподаткування у суб'єктів підприємництва з'являються можливості оптимізувати тягар сплати податків і спрямувати свої зусилля на вирішення інших завдань.

У ПКУ питанням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності присвячено окрему главу 1 Розділу XIV «Спеціальні податкові режими». У цій главі встановлюються правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності -це особливий механізм справляння податків і зборів та ведення обліку. Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою [84].

Сьогодні для фізичних осіб-підприємців залишається чотири групи платників єдиного податку, та загальна система оподаткування. Перша група створена для торгівлі на ринках, четверта - для аграріїв. Загальна система та друга з третьою групи - найрозповсюдженіші в Україні. Таким чином, на

перший погляд ефективність реалізації гарантії вибору платниками альтернативних способів оподаткування є очевидною – це спрощена система оподаткування. Але це не завжди вірно. Якщо загальну систему оподаткування зручно використовувати фермерським господарствам, які мають суттєві витрати (юридична особа сплачує: податок з доходів фізичних осіб 18%; ЄСВ 22%; військовий збір 1,5%; податок на землю, розмір якого залежить від її кількості), то на спрощеній системі фермерські господарства звільнені від оплати певних податків і зборів. Для зниження податкового навантаження на підприємства галузі сільського господарства та стимулювання її розвитку запроваджено спеціальний податковий режим у формі сплати єдиного податку четвертої групи. Зміст зазначеного податкового режиму полягає в тому, що сільськогосподарські підприємства звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; податку на майно (у частині земельного податку); рентної плати за спеціальне використання води [29]. Відповідно до п. 292¹.1 292¹ ПКУ об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди [84]. Таким чином, четвертій групі потрібно сплачувати фіксовану суму єдиного податку, яка залежить лише від площі земельної ділянки, а не від прибутку, як на загальній.

Юридичні особи також мають право обирати спрощену систему оподаткування фермерських господарств в Україні, якщо підходять за критеріями доходу та сфери діяльності. Оптимальною буде третя або четверта група. Наприклад, третя група є оптимальною для господарства, яке платить ПДВ. Так розмір єдиного податку становитиме 3% від доходу. Крім цього, господарство сплачуватиме ЄСВ.

З початком військових дій оподаткування індивідуальних форм підприємницької діяльності зазнало певних змін. 15 березня 2022 року прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [91], відповідно до якого передбачаються особливості справлення податкових зобов'язань, у тому числі й щодо платників спрощеної системи оподаткування, а саме: з 1 квітня 2022 року та на період дії воєнного стану для фізичних осіб-підприємців (ФОП), платників єдиного податку I та II групи, сплата єдиного податку – добровільна. Той, хто не бажає сплачувати податок у період воєнного стану, просто не заповнює декларацію за вказаний період. Також, під час мобілізації ФОП, які належать до II та III груп платників єдиного податку, а також юридичні особи, які належать до III групи, можуть за власним рішенням не сплачувати ЄСВ за найманих працівників, призваних під час мобілізації на військову службу до Збройних Сил України. Підкреслимо, що за відсутності відповідних змін з 2022 року члени фермерських господарств, ФОП на спрощеній і загальній системі звільнені від сплати ЄСВ. Господарствам, які працюють на спрощеній системі другої та третьої груп, можна не сплачувати ЄСВ за мобілізованих працівників. Штрафи та пеня з ЄСВ також не стягуються.

Зрозуміло, що за законодавством більшості розвинених країн малий та середній бізнес визначені як особливий суб'єкт державного регулювання. Специфіка оподаткування таких платників полягає у можливості застосування пільг, виборі альтернативного оподаткування, спрощенні звітності та підвищенні інвестиційної активності суб'єктів малого та середнього бізнесу; альтернативні системи оподаткування мають більш стимулюючі принципи для бізнесу та ефективності реалізації адміністрування податків для цих категорій, а саме: принцип визначеності, принцип достатності та еластичності надходжень від податків, принцип соціальної справедливості та принцип економічної обґрунтованості, порівняно з принципами загальної системи оподаткування [3].

У розвинених країнах світу сільське господарство оподатковується поряд із іншими секторами економіки. Однак традиційно аграрному сектору надаються певні податкові пільги, а також спеціальний режим оподаткування, що пов'язаний зі специфічними особливостями виробництва: сезонністю, залежністю від погодних умов, переважанням невеликих сімейних виробників. У всіх країнах еволюція системи оподаткування йшла шляхом спрощення, зменшення кількості діючих податків (їх об'єднання), зниження рівня ставок та розширення оподатковуваної бази. У розвинених країнах забезпечується суспільна справедливність оподаткування суб'єктів аграрної сфери. Проте очевидно, що рентабельність та швидкість обороту капіталу, вкладеного в сільське господарство, нижчі, а ризики різного характеру вищі, ніж у інших галузях економіки. Отже, податкове навантаження менше, а графік сплати податкових платежів формується згідно з сезонністю виробництва.

Таким чином, досвід економічно розвинених країн свідчить, що застосування альтернативних систем оподаткування з метою стимулювання розвитку малого бізнесу є ефективним на початкових етапах трансформації економіки держави при радикальній зміні системи організації національної економіки. Тривале застосування альтернативних систем оподаткування підвищує ризик використання суб'єктів малого бізнесу у схемах ухилення від сплати податків [79].

Аналіз фінансово-правового становища фізичної особи-підприємця в порівнянні з юридичною особою дозволяє зробити висновок, що діяльність першого більш вразлива, що відбивається на збільшенні підприємницьких ризиків. Фізичній особі підприємцю необхідно більшою мірою турбуватися про результати своєї діяльності, тому його діяльність особисто більш відповідальна у фінансовому та інших аспектах.

Специфіка державного регулювання визначається важливими відмінностями ринку сільськогосподарської продукції від інших товарних ринків.

По-перше, це пов'язано з особливою роллю природно-біологічних факторів, які мають великий вплив на економічні аспекти виробництва та управління. Сільське господарство вирізняється тривалістю циклу виробництва значущої частини продукції, що ускладнює процес адаптації аграрних виробників до ринкових умов. По-друге, ґрунтові та кліматичні умови накладають обмеження на розміщення, спеціалізацію та розміри господарств.

Додатково, економічна ефективність виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції вища в тих районах, де є більш сприятливі природні умови. Наявність будівель, споруд, машин спеціалізованого призначення, багаторічних насаджень ускладнює зміну спеціалізації та диверсифікацію виробництва. Система бюджетних методів регулювання, поряд з прямими державними витратами у вигляді державних субсидій, дотацій, передбачає податкове регулювання, яке при оптимальних формах та розмірах податків є більш ефективним, менше стимулює інфляцію та впливає на рівень доходів сільськогосподарських виробників.

Важлива ланка у вирішенні цієї проблеми – податкова система, яка має не лише забезпечувати фінансовими ресурсами бюджет держави та територіальних громад, та створювати стимули до підприємницької діяльності. Вона є ефективним інструментом, за допомогою якого публічно-правові суб'єкти здійснюють практичне регулювання економічної діяльності.

Особливість процесу акумуляції податків, що збираються в секторі малого та середнього бізнесу, полягає у суттєвій неоднорідності складових його об'єктів - конкретних підприємств та фізичних особах-підприємцях, а також наявності різних систем оподаткування, що визначають особливий спосіб обчислення податків. Іноді власникам та менеджерам малих підприємств досить складно розібратися у перевагах кожної з них та прийняти раціональне рішення, що знижує податкове навантаження на малу чи середню фірму (фізичну особу-підприємця).

Порівняння альтернативних та загальної систем оподаткування дає можливість дійти висновку щодо доцільності і необхідності існування таких альтернатив, котрі стимулюють ділову активність малого підприємництва й як наслідок підвищують економічне зростання. Щоб визначити приблизну суму податків за певною системою оподаткування, важливо мати прогнозні дані про доходи та витрати, але це не завжди може мати місце. Проте, ми можемо дати загальні поради для стандартних ситуацій, виходячи зі звичайних економічних показників, навіть без детальних розрахунків. [121]. Для юридичної особи правильний вибір системи оподаткування є більш складним завданням, ніж для підприємця – фізичної особи. Найбільш точно це можна зробити шляхом порівняння результатів розрахунків кількох альтернативних варіантів з використанням прогнозних сум доходів та витрат.

Альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві вирішують таким чином наступні надзвичайно актуальні питання.

По-перше, реалізують регулюючу функцію оподаткування, зокрема стимулювання зростання обсягів діяльності у сільському господарстві та ефективного використання наявних ресурсів, а також стимулювання ефективної зайнятості населення та розвитку малого бізнесу як основи для формування підприємницької ініціативи в країні.

По-друге, сприяють зниженню адміністративного тиску на підприємницьку діяльність у сільському господарстві, що істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів та витрати платників податків на підготовку звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних санкцій. Цей аспект поряд зі зниженням податкового навантаження в багатьох випадках є вирішальним для платника при прийнятті рішення про перехід на ту чи іншу альтернативну систему.

Зазначене підкреслює необхідність оцінити у перспективі можливості використання альтернативних систем оподаткування у сільському господарстві і у процесі відбудови зруйнованої економіки. Підсумовуючи, наголосимо на наступних принципових положеннях.

Держава як важливий суб'єкт ринкових відносин, використовуючи комплекс правових, фінансово-економічних та організаційно-адміністративних заходів, може істотно впливати на рівень сільськогосподарського виробництва та розвиток агропромислового комплексу. Одним із методів державного регулювання є податки, а точніше — їх регулююча функція. Регулююча функція податків полягає у цілеспрямованому впливі держави на економіку. Реалізація регулюючої функції в сільському господарстві здійснюється шляхом визначення структури розподілу податкового навантаження в пільговому режимі для сільськогосподарських товаровиробників. Альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві є розповсюдженим інструментом оптимізації податкового навантаження на бізнес. Реформування оподаткування дозволяє більш предметно говорити про особливе ставлення до малого бізнесу в цій сфері.

Альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві мають враховувати в якості додаткового критерію, який має бути відображений у змісті податкового законодавства, характер впливу перебігу військових дій на земельну ділянку, її характеристики та інфраструктуру. Критерій розподілу територій, залежно від ступеня економічних втрат від агресії та бойових дій, має доповнити використовуваний у податковій системі України критерій суб'єктного підходу. На основі цього критерію має відбуватися визначення варіантів альтернативного оподаткування, що сприятиме відновленню регіонів, зруйнованих війною. З цією метою має значення наскільки суттєвими є негативні наслідки. При цьому має діяти принцип максимального відновлення в господарському обігу земельних ресурсів, а власники земельних ділянок мають отримувати фінансову підтримку за зразком власників знищеного та пошкодженого житла. Таким чином, для реалізації потенціалу гарантії вибору платниками альтернативних способів оподаткування, необхідним є створення умов для здійснення

відповідних розрахунків та прийняття рішення суб'єктом господарської діяльності.

Висновки до розділу 2

Спрощена система оподаткування стала основним механізмом податкового стимулювання суб'єктів підприємництва. Саме із запровадженням спрощеної системи оподаткування почали реально говорити про можливість застосування альтернативних систем оподаткування, що виражалось в можливості вільного вибору умов податкових правовідносин.

Правове регулювання оподаткування актуальних сьогодні індустріальних парків можна розглядати як локальну, комплексну альтернативу оподаткуванню податком на прибуток підприємств, оскільки вміщує в себе елементи подібні до спрощеної системи оподаткування, податку на виведений капітал і ВЕЗ, але при цьому залишає вимоги до здійснення необхідних облікових та звітних процедур щодо податку на прибуток підприємств, ПДВ та інших податків. При цьому індустріальні парки не варто вважати спеціальним податковим режимом у широкому значенні цього поняття, оскільки включає до нього застосовується широке коло нормативно правових актів, крім ПКУ, якими встановлюються як переваги так і обмеження такого правового режиму.

Аналізуючи альтернативну систему оподаткування для ІТ-сфери, можна говорити про певні ризики. Створення альтернативної системи оподаткування для окремої групи осіб, які вирізняються за професійною ознакою, на нашу думку, суперечить основним конституційним принципам побудови податкової системи в частині рівності всіх перед законом, рівності доступу до правових принципів соціального захисту, до принципів оподаткування, які закладені в основі всього податкового законодавства. Із прийняттям законодавства, яке встановило спеціальні, альтернативні умови оподаткування за професійною ознакою, були створені антиконкурентні

умови розвитку підприємництва в цілому. Для певної професійної групи підприємців було створено додаткові блага, якими вони мали право скористатися задля задоволення фінансових, економічних потреб, задоволення розвитку.

В той же час, не можемо не відзначити, що запровадженні особливі лояльні умови дали поштовх для розвитку як підприємницької складової суспільних відносин, так і адміністративно державної сфери в ІТ-відносинах. Розвиток діджиталізації суспільних відносин, державних послуг, розвиток комплексу адміністративних послуг через державний інформаційний портал «Дія» - це та невелика частина позитивних результатів, запроваджених у 2012 році спеціальних умов ведення економічної підприємницької діяльності в окремій сфері.

Тому можна зробити наступні висновки:

- ІТ-сфера визначена як особлива сфера економічних відносин, яка повинна мати особливі умови економічних правовідносин із особливою системою оподаткування;

- перехід на альтернативну систему оподаткування, притаманну для виключної категорії суб'єктів підприємницької діяльності, можливий виключно при дотриманні певних умов, визначених чинним законодавством;

- перехід на альтернативну систему оподаткування не є імперативною нормою, а є виключним правом платника податків. Лише платник податків визначає для себе, залишатись на загальній системі оподаткування чи переходити на альтернативну;

- для ІТ-сфери встановлена особлива, альтернативна система оподаткування, яка дістала назву «Дія Сіті».

Оподаткування підприємств аграрного сектора є складовою частиною аграрної політики держави. Податки при оптимальних формах і розмірах (ставках) є більш дієвими і менше стимулюють інфляцію, ніж інші фінансові інструменти держави. Податковий вплив на сільськогосподарське виробництво є одним з найважливіших методів опосередкованого

регулювання цін на макрорівні. Це надає підставу вважати, що вдосконалення системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників повинно здійснюватися державою з урахуванням специфіки реалізації регулюючої функції податків. У цьому контексті показник податкового навантаження на платника податків є мірником ступеня впливу регулюючої функції податків.

Під поняттям «альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві» необхідно розуміти особливий різновид спеціальних організаційно-податкових режимів сприяння певним групам платників податків зайнятим сільським господарством (як юридичним так і фізичним особам) у межах загального механізму оподаткування, під яким розуміється встановлення податковим законодавством спеціальних умов стягування однієї чи кількох податків, що стосуються окремих категорій платників податків чи певних територій.

Для реалізації потенціалу гарантії вибору платниками альтернативних способів оподаткування необхідним є створення умов для здійснення відповідних розрахунків та прийняття рішення суб'єктом господарської діяльності.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

3.1. Податок на виведений капітал як альтернатива податку на прибуток підприємств в Україні

Реформування податкової системи є невідпинним процесом, під час якого податки встановлюються, видозмінюються та відміняються. Таким чином, зміна або відміна нині діючих податків є лише питанням часу та розвитку суспільних і економічних відносин. Податок на прибуток підприємств є лише одним з багатьох податків, проте який складає значну часту податкових надходжень держави. За тривалий час свого застосування цей податок зазнав численних змін. Та попри постійне удосконалення, податок на прибуток залишається складним для адміністрування та дотримання всіх правил, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку. На противагу податку на прибуток підприємств, сьогодні пропонується податок на виведений капітал. Податок на виведений капітал можна розглядати як у контексті повної заміни податку на прибуток підприємств, так і надбудови до його конструкції, як особливі умови оподаткування для визначеної певним порогом групи платників податків (податок на виведений капітал Польщі, Грузії). Порівняння цих двох податків сьогодні говорить про технічні переваги простішої системи на основі грошових потоків, ніж на основі валового прибутку чи фінансового результату. Проте існують ризики того, що застосування податку на виведений капітал не матиме позитивного ефекту в умовах української економіки та правового регулювання, адже поки що єдиним успішним досвідом є досвід Естонії. Крім того існує також ситуація,

коли Македонія відмовилася від податку на виведений капітал. Основні аргументи за податок на виведений капітал полягають у його простоті, зменшенні кількості перевірок та збільшенні стимулів для інвестування у розвиток бізнесу, зменшенні відтоку капіталу з держави та розмивання податкової бази. Проти цього стоять аргументи щодо реальної втрати бюджетних надходжень з податку на прибуток підприємств, інерція податку (частина внутрішнього мотиву нічого не змінювати), застосування цього податку до сировинних підприємств, та тих що мають значні дотації з державного бюджету чи займають монопольне становище на ринку (таким чином податок може сприяти посиленню монопольного становища на ринку), не завжди достовірні дані про реальних власників бізнесу в Україні. Загальним негативним фактором для обох податків при цьому є корупція, яка створює негативний досвід під час адміністрування податку на прибуток підприємств та унеможлиблює інвестиційні переваги податку на виведений капітал. Очевидно, що зміна податку на прибуток підприємств призведе до зміни у правовому статусі платників податків, адже у проектах законів зареєстрованих у Верховній Раді України, та позиції експертів та теоретиків іде мова про нові умови реєстрації платниками податку на виведений капітал, створення нової звітності та застосування іншого порядку сплати та контролю. Констатовано, що сучасна дискусія щодо введення податку на виведений капітал зміщується у бік обмеження кола платників податків та сфер, у яких його можливо буде застосовувати. Таким чином, податок на виведений капітал сьогодні виглядає як основна альтернатива оподаткування податком на прибуток підприємств.

Податок на прибуток підприємств в Україні зазнав значних змін з моменту його впровадження, особливо якщо розглядати його розвиток в Україні у порівнянні з іншими державами (наприклад, у Великобританії податок на прибуток було вперше введено у 1799р.). Значною мірою цей податок у нашій державі формувався під впливом іноземних консультантів, які у різний час залучалися у рамках технічної допомоги. Культурний шок

який виник з моменту запровадження податку в Україні та його періодичних змін, спричинив ефект того, що при відносно чітких правилах оподаткування спостерігається низька податкова дисципліна. Водночас, значний обсяг запозичень до державного бюджету, змушує шукати нові податкові джерела, за рахунок яких будуть повертатися поточні та попередні борги держави. Таким чином, постійно розглядаються можливості введення нових податків або реформування чи заміна старих. Альтернативним до податку на прибуток у сучасних реаліях розглядається податок на виведений капітал (ПнВК), що також став одним з пунктів передвиборчої програми політичних еліт при пошуку підтримки серед платників податків. Та чи справді потрібен Україні податок на виведений капітал? Чи може він замінити податок на прибуток підприємств? – ці та ряд інших питань ставлять низка науковців та практиків.

З того часу, коли в Україні почали говорити про податок на виведений капітал, минуло уже більше п'яти років і з'явилося багато досліджень вітчизняних науковців та практиків, які досліджували різні аспекти податку на виведений капітал та порівнювали його з податком на прибуток підприємств. Серед цих праць слід відзначити ґрунтовні дослідження І. Таптунової[127], О. Вієцької[13], В. Онищенко[75], В. Герасимової [20]. Цілком очікувано, що сьогодні рідко можна спостерігати чіткі позиції за чи проти такої новації. Так, І. Таптунова [127, с. 8] виокремлює такі проблеми податок на прибуток підприємств як: проблема розрахунку об'єкта оподаткування; проблема адміністрування податку та вчинення фіскального тиску на платників податку; низька фіскальна ефективність податку на прибуток. При цьому аргументи, які використовуються для окреслення проблем, стосуються усіх позицій у цьому групуванні, але і не характеризують чітко згадані проблеми. Тут же варто погодитися із загальними проблемами, що пов'язані із недостатньою чіткістю і зрозумілістю норм Податкового кодексу України та підзаконних нормативно-правових актів. Водночас, апелювати до недостатньої кваліфікації працівників податкових органів, також вбачається поспішним

суб'єктивним судженням, адже як міжнародні консультанти, так і результати моніторингу податкової служби за методикою TADAT показали відсутність системної гнучкості та відсутності дискреційних повноважень у конкретного податкового інспектора при значному рівні навантаження на нього та низькому стимулюванні праці. Проте розсуд податкових інспекторів під час визначення податкового зобов'язання за результатами перевірки справді свідчить про проблему знань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який інакше як непрофесіоналізмом охарактеризувати неможливо, що виливається у значному рівні спорів з податковими органами та, відповідно, скасуванню таких актів перевірки на етапі адміністративного та судового оскарження. Так, відповідно до Єдиного державного реєстру судових рішень станом на 01.05.2021р. у Єдиному реєстрі судових рішень знаходилося понад 10 тис постанов адміністративних судів у справах, пов'язаних з оскарження рішень податкових органів щодо податку на прибуток підприємств, починаючи з 01.01.2015р. За даними ДПС, станом на 01.01.2021 р. отримано 16777 скарг на 22586 податкових повідомлень-рішень з яких скасовано повністю 4712; скасовано частково 780; залишено без змін 15907. Протягом січня-грудня 2020 року (станом на 01.01.2021 р.) на розгляді в судах різних інстанцій перебувало 45,1 тис. справ за позовами платників податків до органів ДПС про визнання недійсним/нечинними податкових повідомлень-рішень. Розглянуто 10,5 тис. справ, з них на користь органів ДПС - 4,9 тис. справ. Тобто більшість справ у суді про визнання недійсним/нечинними податкових повідомлень-рішень було вирішено на користь платників податків. Проте динаміка перших 4-х місяців 2021 року показує збільшення кількості рішень судів на користь ДПС[77].

В свою чергу О. Вієцька, використовуючи дані міжнародних рейтингів оцінює вплив податку на розподілений прибуток (distributed profit tax), який запроваджувався у різних державах Європи. При цьому вчена констатує, що подібна трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал, має очевидний позитивний економічний ефект поки що

лише у одній державі – Естонії, яка першою впровадила податок на розподілений капітал(2001р)[13]. Водночас, вбачається, що дані рейтингів опосередковано характеризують вплив такої трансформації, а вплив податку значною мірою переоцінюється, що підтверджується у дослідженнях В. Онищенко та В. Герасимової. Адже кожен з рейтингів наводить на роздуми про стан справ у тому чи іншому аспекті життя держави, проте не говорить ні за, ні проти того, що саме податок на виведений капітал призвів до позитивних чи негативних наслідків. Єдиним і водночас найбільш ґрунтовним підтвердженням можливого негативного впливу цього податку є показники минулих та потенційних надходжень з податку на прибуток підприємств, які мають об'єктивне вираження у рядку податкових надходжень бюджету. А отже ці втрати потрібно компенсувати і враховуючи приклад Македонії, законодавець може не дочекатися позитивних результатів реформи у довготривалій перспективі, повернувшись до податку на прибуток підприємств. Слушною при цьому є думка щодо податку на виведений капітал, висловлена Міністром фінансів України С. Марченко: «Говорити, давайте приймемо, а потім не мати можливості реалізувати, – це буде безвідповідально. Має бути реально прорахована історія, чітко зрозуміла і з мінімальними втратами для бюджету»[139]. Так, будь-яка зміна в системі оподаткування матиме вплив також і на учасників податкових правовідносин, тому потрібно проаналізувати у чому ж полягатимуть відмінності між двома податками.

В іноземній літературі обговорення та дослідження теми реформування класичної моделі корпоративного оподаткування на основі фінансового результату розпочалося значно раніше. Так, у Німеччині, цю модель почали обговорювати 80-х роках минулого століття[168, с. 18]. Тоді розглядалися такі варіанти cash-flow tax як: оподаткування операційного доходу мінус інвестиції та заробітна плата; подібний до податку на виведений капітал (ЕСТ)[154]; варіант. коли мають значення лише грошові потоки, а не резерви та поточна вартість активів. У США у працях А. Дж. Ауербаха (A.J.

Auerbach)[147] розкривається тема оподаткування грошових потоків за місцем призначення, у наукових колах ця ідея набула поширення значно раніше, проте набула підвищеного інтересу на фоні зусиль США щодо повернення раніше виведених активів та створення сприятливих умов для розвитку виробництва на території штатів і протистояння наростаючому впливу Китаю. Проте введення такого податку з ряду причин досі не відбулося.

Податок на прибуток підприємств у «класичному» його вигляді (як зазначають у своїх працях науковці) діє з 2015 року, коли було внесено відповідні зміни до ПКУ і податок почав нараховуватись на основі даних фінансової звітності, а не податкового обліку. Ця зміна дещо спростила життя платникам податків та все ж як описує Г. Даценко – податок на прибуток - це прямий, загальнодержавний податок, який є основним бюджетоутворюючим податком в Україні, однак до бюджету надходять не всі заплановані суми, що значно погіршує економічне становище країни [24, с.629]. Тут вбачається одразу декілька проблем які притаманні більшості податків, а саме: ефективності контролю за нарахуванням і сплатою; зрозумілості та чіткості правил для всіх учасників податкових правовідносин; податкової культури. Проблема підвищення рівня податкової культури, тут згадується як запорука свідомого відношення платника податків до виконання податкового обов'язку та своєї ролі у забезпеченні загального добробуту.

Податок на прибуток підприємств часто розглядається у контексті подвійного оподаткування з економічної точки зору, адже оподатковує доходи від капіталу економічно-активних фізичних осіб, які до того ж сплачують індивідуальний податок на доходи. Ця дискусія триває з моменту введення податку на прибуток підприємств і лежить також в основі полеміки щодо дистрибутивної справедливості податків та стимулів до сплати податків, адже виходить, що економічно активні громадяни платять податків більше ніж ті хто заробляють менше. Водночас, цьому слід протиставити те,

що держава, збираючи податки, забезпечує ситуацію, коли економічна активність стає можливою (освіта, інфраструктура, охорона здоров'я, правопорядок), за умови передбачуваної правової системи і прозорості державних фінансів.

Тривалий період ведення податкового обліку замість бухгалтерського наклав свій відбиток на роботу податкових органів та платників податків, що стало відчуватися ще більше при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності. Таким чином, мимоволі позиції податкового органу та платників податків стали все більш протилежними. Новації, які полягали у переході на визначення об'єкта оподаткування на основі фінансового результату, а з 2020 р. нові правила амортизації, дали підприємствам більше можливостей щодо накопичення ресурсів для оновлення засобів виробництва, але все ж не можуть вирішити того розміру проблем, що накопичилися у вітчизняній економіці. При цьому відтік капіталу з України у низько податкові юрисдикції робить податок на прибуток підприємств неефективним та дискримінаційним. Так, значна кількість зовнішньо-економічних операцій здійснюється за непрямыми поставками або у офшорні юрисдикції[33], а великі компанії з іноземними капіталами намагаються максимально мінімізувати податкове навантаження за допомогою гібридних інструментів, тонкої капіталізації та системи міждержавних договорів про уникнення податкового планування[33]. Тому, нові правила амортизації та можливість врахування R&D в адекватному розмірі, не вирішують суспільно-політичної напруги та не дають правової визначеності, яка б дозволила сміливо вкладати у основні засоби виробництва та накопичувати для цього ресурси.

Прихильники податку на виведений капітал наразі мають значну кількість аргументів проти податку на прибуток підприємств, адже податок на виведений капітал в Україні ще не випробовувався та не застосовувався на практиці в мовах дії вітчизняного законодавства. Для цього використовується досвід інших держав, де податок на виведений капітал запроваджено чи

починає запроваджуватися. Знаковим є досвід Естонії щодо реформування податку на прибуток підприємств у так званий податок на грошовий потік [73]. Принципи оподаткування прибутку підприємств, які діють в Естонії з 2000 року, є першою повною реалізацією теоретичних концепцій, які були розроблені наукою щонайменше з 1948 року[148]. Цього напрямку ще в 1980-х роках наслідували Чилі. Об'єктом оподаткування податком на грошовий потік є виплата доходів власникам бізнесу, який діє у формі юридичних осіб. Тобто об'єктом стають усі транзакції на їх користь, а отже не має потреби визначати фінансовий результат та податкові різниці, в основі визначення яких і лежить більша частина проблем податку на прибуток підприємств. Адже господарські операції, які впливають на фінансовий результат піддаються оцінці та аналізу з боку податкових органів з метою зменшення їх від'ємного впливу і водночас збільшення об'єкта оподаткування, а врахування амортизації має свої недоліки. Таким чином, податок на грошові потоки спрощує розрахунок оподатковуваного прибутку, а також забезпечує перевагу повного покриття витрат на капітальні інвестиції. Більше того, ставка податку в Естонії становить 20% та є остаточною, тобто, при отриманні акціонерами свого уже оподаткованого прибутку або дивідендів, їм не потрібно сплачувати додаткових податків [127]. Варто відмітити, що естонський податок на виведений капітал у Естонії називається корпоративним податком на доходи, і в подібному значенні використовується в інших державах, які запровадили подібний податок.

З 2016 року, коли з'явилися основні законодавчі ініціативи щодо податку на виведений капітал, було запропоновано і компромісні варіанти впровадження цього податку. Так, згідно з законопроектом Міністерства фінансів «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування податком на прибуток підприємств» [90] з метою мінімізації втрат бюджету пропонується тимчасово, терміном на 15 років (з 1 січня 2021 року до 31 грудня 2035 року), запровадити особливості

оподаткування податком на прибуток підприємств (оподаткування розподіленого прибутку) для великих платників податків – юридичних осіб в межах окремих регіонів, в яких незначні надходження податку на прибуток підприємств (Закарпатська, Кіровоградська, Тернопільська, Чернівецька, Чернігівська). Об'єктом оподаткування відповідно до законопроекту мають стати операції, до яких належать операції з виплати дивідендів та прирівняних до них платежів на користь неплатників податку за окремо визначеним переліком господарських операцій, а саме: юридичні особи, які не застосовують особливості оподаткування податком на прибуток; неприбуткові установи та організацій, внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій; фізичні особи, що обрали спрощену систему оподаткування; юридичні особи, що обрали спрощену систему оподаткування; нерезиденти.

У законопроектах, зареєстрованих у ВРУ було передбачено більш широке застосування податку на виведений капітал. Так наприклад, законопроекти реєстраційний № 3665 від 16.06.2020 та №3665-1 від 30.06.2020 пропонували узагалі замінити податок на прибуток підприємств на податок на виведений капітал. При цьому пропонувалося зобов'язати платників податку на виведений капітал всі взаємини з контролюючими органами вести через електронний кабінет платника податків. У законопроекті реєстраційний №3665-1 від 30.06.2020 також пропонувалися зміни до ТЦУ, серед яких, наприклад, з'явилася презумпція, яка полягає у наступному: «Якщо фінансова звітність платником не подавалася, то вважається, що фінансовий результат, визначений платником податку у контрольованій операції (контрольованих операціях), дорівнює нулю». На нашу думку, така прихована презумпція може використовуватися як база для доказування, яка виходить за межі самостійного коригування ціни контрольованої операції, і дає підставу стверджувати, що якщо він не вчинив дії пов'язані з самостійним коригуванням, та не подав фінансову звітність, то об'єкт оподаткування є нульовим. Крім того, цим законопроектом

пропонується виключити з Податкового кодексу України обов'язок подання та оприлюднення річної фінансової звітності та застосування відповідальності за її неподання для платників податку на виведений капітал. Ця позиція знову ж таки може призвести до проблем, подібних із застосуванням податкового обліку замість бухгалтерського.

Усі запропоновані проекти так чи інакше копіюють уже напрацьовані правила у державах, які мали досвід впровадження податку на виведений капітал з урахуванням плану анти-БЕПС, зокрема контролю за трансфертним ціноутворенням та тонкою капіталізацією. Таким чином, основною ідеєю є можливість платника податків акумулювати ресурси для розвитку бізнесу і оподатковувати доходи під час виведення власнику, як, зокрема, показано у дослідженні естонських учених. Так П. Сандер та А. Тедер у дослідженні естонських компаній після 2000р на предмет накопичення готівкових коштів по відношенню до основних активів показують, що в середньому воно становило 50 і більше відсотків[169, с. 215], роблячи їх своєрідним корпоративним банком для іноземного бізнесу. Отже об'єктом оподаткування стають операції з виведення капіталу та прирівняні до них. При цьому, це не завжди грошові активи, ними можуть бути боргові зобов'язання, майно, яке передається власникам бізнесу та іншим учасникам господарських відносин, які не є платниками податку на виведений капітал, а також операції, які прирівнюються до виведення капіталу. Ставки податку у аналізованих законопроектах не мають суттєвої різниці (Таблиця 3.1.1.). Також не зникає вимога коригувати фінансовий результат і, відповідно, об'єкт оподаткування з урахуванням норм трансферного ціноутворення.

Платниками податку на виведений капітал автори законопроектів пропонують визначати юридичних осіб резидентів та нерезидентів, які заносяться до реєстру платників податку на виведений капітал. При цьому резиденти вносяться до реєстру у момент реєстрації за основним місцем знаходження, а нерезиденти - за заявою. Аналогічною до ППП є норма законопроекту, яка визначає, що юридичні особи які перебувають на

спрощеній системі оподаткування, не є платниками податку на виведений капітал, проте у відносинах з юридичними особами нерезидентами є платниками податку на виведений капітал. Таким чином, може виникати ситуація коли платники податку на виведений капітал не бажатимуть співпрацювати з платниками єдиного податку через ототожнення операцій з ними до операцій з виведення капіталу (подібна ситуація була з платниками та неплатниками ПДВ). Разом з тим, це також зменшить можливості щодо виведення капіталу через побудови схем з не платниками податку на виведений капітал.

Таблиця 3.1.1. Відмінності між законопроектами щодо ставок податків

Ставка/Законопроєкт	№3665-1 від 30.06.2020 (проєкт Дирдіна М.)	№1185 від 29.08.2019 (1 проєкт Южаніної Н.)	№3665 від 16.06.2020 (2 проєкт Южаніної Н.)	Проект Міністерства фінансів України
1. Операції пов'язані з борговими зобов'язаннями на користь пов'язаних осіб нерезидентів, у тому числі офшорні юрисдикції	5%	5%	5%	15
2. Основна ставка податку до операцій з виведення капіталу	17%	15%	15%	18
3. До операцій, прирівняних до виведення капіталу та контрольованих операцій	20%	20%	20%	-

Джерело: складено автором

Окремо варто визначити, що на сьогоднішній день дискусія щодо податку на виведений капітал почала зміщуватися у бік його запровадження не для всіх платників податків, а для окремо визначених категорій чи видів діяльності. Зокрема, розуміється, що великі компанії з іноземними капіталами частіше використовують можливості податкової оптимізації за рахунок використання різноманітних інструментів податкового планування, а для малих підприємств існує спрощена система оподаткування. Результатами таких дискусій став Закон України про «Дія сіті», яким передбачається введення спеціального режиму оподаткування для компаній у сфері інноваційних технологій, при цьому переваги для них є доволі не очевидними.

Законопроект Міністерства фінансів України частково наслідує польський приклад податку на виведений капітал, основна відмінність якого полягає у тому, що в Польщі «естонський СІТІ» призначений лише для певних категорій польських фірм. Тому, за своєю суттю, це не є новою формою розрахунку податку, а лише нова податкова пільга[113]. Скористатися таким режимом оподаткування можуть:

- 1) малі та середні господарські товариства (Sp. z o.o. чи Spółka akcyjna), дохід яких не перевищує 100 млн. злотих.
- 2) компанії, учасниками яких є лише фізичні особи.
- 3) підприємства, що не мають корпоративних прав в інших товариствах.
- 4) фірми, що працевлаштовують не менше 3 (трьох) працівників (не включаючи власників).
- 5) підприємства, що будуть інвестувати свій прибуток в основні засоби.

Важливим є те, що всі ці критерії застосовуються лише в сукупності. Проте у проекті Міністерства фінансів України, подібно до інших вітчизняних законопроектів, не має подібних критеріїв застосування податку на виведений капітал для юридичних осіб.

Таким чином, критерії, які встановлюються до платників корпоративного податку на доходи для переходу на польську модель податку на виведений капітал є найбільш важливою відмінністю від справжнього естонського податку на виведений капітал. У самій Естонії немає ніяких обмежень ані щодо акціонерів, ані щодо співробітників, і найголовніше, немає вимоги про інвестування, яка руйнує всі мрії про «польський офшор»[30].

Польський «Естонський СІТ» не змінив основного правила, згідно з яким фізична особа-акціонер сплачує податок з отриманих дивідендів. Сьогодні це 19% ПДФО в Польщі. Законом було введено механізм, який знизить податкове навантаження акціонерів і частково усуне подвійне оподаткування. Вітчизняні законопроекти визначають ставку ПДФО з отриманих на рівні 18%. Водночас, власники польських компаній зможуть знизити свої податкові зобов'язання з свого ПДФО віднявши частину сплаченого компанією податку на виведений капітал. Так, дозволено відняти від 37% до 71% ПДФО з дивідендів в залежності від ставки, за якою платить податок компанія-платник податку на виведений капітал, що знижує загальний рівень оподаткування (компанії і акціонера-поляка), та може знизитися навіть більш ніж на 9% (коли компанія не є малим підприємством і сплачує за ставкою 20%). Загалом акціонерам з польським податковим резидентством слід очікувати зниження сукупного оподаткування на 4,39%, або на 1,29% - у разі малих підприємств[30]. Загалом слідує, що польська модель податку на виведений капітал більше подібна до спеціального податкового режиму, застосування якого може дати переваги зазначеному податку, але при цьому потрібно виконати ряд умов, які роблять таку модель більш вигідною для малого та середнього бізнесу, який займається виробництвом. Також компанії на польській версії «Естонського СІТ» не зможуть використовувати інші податкові преференції, як-от звільнення для R&D або IP Box, при чому це не застосовується до рішень, пов'язаних з інвестиційними фондами.

Рішення, прийняті в Естонії, Грузії та Латвії, відрізняються в деталях, але зберігають суть питання, яка полягає в наступному:

1) відстрочка оподаткування до розподілу прибутку, що означає, що прибуток не оподатковується до тих пір, поки він залишається в компанії та використовується для реінвестування або підвищення її ліквідності; оподаткування відбувається тільки в момент споживання прибутку;

2) суттєве спрощення податкових розрахунків завдяки повному зняттю з податкового обліку та необхідності постійного визначення оподатковуваного доходу[170].

Польська пропозиція щодо одноразової виплати прибутку компаній капіталу повністю реалізує ці дві основи естонського СІТ. Польські компанії, на які поширюється одноразова винагорода, не сплачуватимуть податок, поки прибуток залишається в них і буде реінвестований ними в мінімальному розмірі, визначеному законом. Крім того, єдина сума на доходи капітальних товариств означає зняття з податкового обліку та необхідність постійного визначення оподатковуваного доходу, а отже й суттєве спрощення податкових розрахунків[170].

Водночас, на відміну від Естонії, Латвії чи Грузії – естонський СІТ у Польщі не є універсальним. Це обґрунтовується пілотним характером впровадження цього методу розрахунків, який є етапом його впровадження у великій європейській країні, як-от Польща, необхідним для безпеки державних фінансів. Запровадження необов'язкової одноразової суми доходу капітальних компаній з обмеженим особистим розмахом є першим кроком на шляху до того, щоб зробити це рішення все більш поширеним і широко використовуваним [165].

Проте у Грузії також повністю не відмовилися від оподаткування податку на прибуток підприємств, враховуючи що на момент впровадження він становив 11% податкових надходжень державного бюджету (у Естонії на момент впровадження податку на виведений капітал СІТ становив 6% податкових надходжень державного бюджету).

Попередні законопроекти щодо податку на виведений капітал не встановлювали особливі умови у порівнянні з естонською моделлю. Порівняння облікових моделей податку на прибуток підприємств та податку на виведений капітал у статті В. Онищенко[75] показує, що останній створює кращі умови для інвестування, але водночас має не очевидні переваги для державного бюджету поряд із цілком прогнозованими втратами. Погоджуємося також з позицією, що протидіяти розмиванню податкової бази можна не змінюючи класичну модель оподаткування податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Адже запровадження правил анти-БЕПС у вітчизняному податковому законодавстві та інші заходи, що спрямовані на досягнення прозорості в оподаткуванні (CFC, PPT, AEOI та ін.) мають значний потенціал у вирішенні проблем з відтоком капіталів.

Зміни в податковій системі України є неминучими і, відповідно, зміна об'єкта податку на прибуток підприємств чи будь-якого іншого або введення нового податку є лише питанням часу. Водночас, така зміна одразу негативно позначиться на податкових надходженнях у перші роки реформи, при цьому збільшення інвестиційної привабливості держави прямо не пов'язано з введенням податку в Естонії чи будь-якій іншій державі. Ставка на прибуток підприємств в Україні є досить конкурентною у порівнянні навіть з іншими державами Європи, та при цьому вона не стала підставою для підвищення інвестиційної активності. Зменшення кількості перевірок також не можливо досягнути лише зміною податку, адже залишається питання перевірки податкових зобов'язань з податком на прибуток підприємств протягом строку позовної давності, особливо враховуючи зміни щодо перевірок, які були внесені до ПКУ у 2020р.[127]. Порівняння податку на виведений капітал з податком на прибуток підприємств показує недоліки останнього проте переваги першого не очевидні для України збоку податкових надходжень. Враховуючи, що дискусія зміщується у бік вибіркового та поетапного запровадження податку на виведений капітал на окремих територіях чи для окремих галузей, можемо очікувати, що цей податок буде

запроваджено як спеціальний податковий режим в межах корпоративного оподаткування. Таким чином, у подальшому вбачаємо важливим більш детально дослідити зміни правового статусу платників податку на виведений капітал у порівнянні з податком на прибуток підприємств на основі досвіду інших країн та проектів, які розглядаються в Україні.

В той же час аналіз концептуальних підходів щодо запровадження податку на виведений капітал, який запропоновано в різних законопроектах чи наукових дослідженнях, показує однозначну перспективність такого напряму податкових відносин в Україні. Очевидним є те, що загальна заміна одного податку іншим може призвести до тимчасових, разових збільшень надходжень або навпаки – до різкого зниження (це залежить від визначеного процесуальних податкових правовідносин адміністрування такого податку). В той же час можемо зробити припущення, що не всі платники готові до такого переходу, не всі платники підтримують таку заміну та не для всіх платників введення нового податку на виведений капітал буде економічно вигідним. Ми пропонуємо компроміс, при якому зможуть існувати обидва податки – податок на прибуток підприємств та податок на виведений капітал. При цьому альтернативному виборі систем податкових правовідносин можуть застосовуватись певні специфічні умови застосування того чи іншого податку. Відповідно, платники податків, вибираючи один із податків для ведення свого податкового обліку повинні будуть чітко його визначити, про що повідомити податкові органи та надати підтверджуючі документи, щодо можливості застосування саме визначеної системи оподаткування. Таким чином, буде розширена альтернативна вільного вибору системи податкових правовідносин платником податків, що в кінцевому підсумку повинно слугувати податковим стимулюванням до покращення фінансового стану суб'єкта підприємницької діяльності та, відповідно, до збільшення податкових надходжень до бюджету.

3.2. Правові режими оподаткування у воєнний час

Україна стикнулася із найбільшою проблемою людства – це війна. Війна не тільки за політичні аспекти буття, а й за економічні, соціальні, моральні цінності. Воєнна агресія країни, в якій набагато потужніший потенціал як в людських ресурсах, так і в стратегічних запасах сировини, озброєння тощо, показали для всього світу необхідність єднання проти зла, проти заздрості, проти корумпованості.

Єднання всього українського народу в перші дні війни дало змогу не тільки вистояти країні в тяжкі часи, а й звернуло увагу всього світу на необхідності допомоги в боротьбі за незалежність, за волю, за майбутнє. Надзвичайно тяжкі часи показали, що виникла необхідність прийняття ряду нормативних документів, які б впорядкували правовідносини в тому числі між платниками та контролюючими органами, встановили певні особливості такої взаємодії у визначений законом період – період дії воєнного стану в державі.

Однією із новел податкового права, який став новим підходом у правовідносинах між платниками податків та державою, стала норма Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» № 2120 від 15 березня 2022 року про те, що тимчасово, з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, фізичні особи - підприємці - платники єдиного податку першої та другої групи мають право не сплачувати єдиний податок. Крім того за визначений період, для зазначеної групи платників податків встановлюється ще одна особливість – вони мають право не заповнювати та відповідно, не подавати податкові декларації.

В чому новизна даної норми і на скільки вона визначила межу моральності, громадянського почуття відповідальності та патріотизму у окремих підприємців? Зазначимо, що норма права Закону України «Про

внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» № 2120 від 15 березня 2022 року[91] визначила виключно право певної категорії платників податків щодо можливості альтернативного обрання застосування даного положення закону чи навпаки, залишитись законослухняним, морально зрілим платником податку. Закон надав вибір для тієї категорії осіб – платників податків, які фізично не в змозі були виконати свої податкові зобов'язання, не в змозі були виконати конституційний обов'язок громадянина держави – сплатити податки з різних причин: втрата майна, евакуація із зон бойових дій, захоплення територій обслуговування загарбниками, призов до Збройних Сил України тощо.

Ми стикнулись із досить цікавим правовим експериментом, коли одним із елементів правовідносин виступила моральна сторона кожного із платника податків. Надання права не подавати податкової звітності, не сплачувати визначені чинним законодавством податкові зобов'язання, не звільняє кожного від моральної сторони виконання конституційного обов'язку – сплати податків. Альтернатива вибору між виконанням податкового обов'язку в тяжкий для країни час та можливістю отримати додаткові дивіденди не сплачуючи податки – це та моральна сторона виміру правосвідомості кожного громадянина, кожного платника податків. Кожен із платників податків отримав вибір – виконувати свій конституційний обов'язок щодо сплати податків, чи скористатись наданим правом і, тимчасово, до закінчення воєнного стану, не сплачувати податки та не подавати податкову звітність.

В своєму дослідженні ми особливу увагу звертаємо на платників єдиного податку третьої групи. Юридичні особи платники податку на прибуток підприємств та ті, що є платниками єдиного податку третьої групи, отримали альтернативну можливість переходу на спеціальний режим оподаткування за відсотковою ставкою 2%.

Для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування платником з особливостями, встановленими пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX Податкового кодексу України, суб'єкт господарювання повинен подати до контролюючого органу заяву. При цьому до заяви не потрібно було додавати розрахунок доходу за попередній календарний рік.

Суб'єкт господарювання набував правового статусу платника єдиного податку третьої групи з особливостями:

- з 1 квітня 2022 року - у разі подання заяви до 1 квітня 2022 року;
- з наступного робочого дня після подання заяви - у разі подання заяви починаючи з 1 квітня 2022 року.

Зареєстровані в установленому законом порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву про обрання спрощеної системи оподаткування з урахуванням особливостей оподаткування, встановлених зазначеною нормою, вважаються платниками єдиного податку третьої групи з дня їх державної реєстрації.

Після припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України платники єдиного податку третьої групи, які на день припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України використовували такі особливості оподаткування, з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, втрачають право на використання особливостей оподаткування, передбачених зазначеною нормою, і автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування, передбачених цим пунктом.

Також платник податку має право самостійно (шляхом подання заяви) відмовитися від використання особливостей оподаткування, передбачених зазначеною нормою, з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому прийнято таке рішення. У такому разі платник податків вважається таким, що

застосовує систему оподаткування, на якій він перебував до обрання особливостей оподаткування, передбачених зазначеною нормою, крім випадку, якщо у заяві про відмову від використання особливостей оподаткування, передбачених зазначеною нормою, платник податку зазначив про перехід на сплату інших податків і зборів.

Платники податку на прибуток підприємств (у тому числі платники податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за попередній річний звітний період, не перевищує 40 мільйонів гривень), які прийняли рішення про перехід на спрощену систему оподаткування платником з особливостями, встановленими зазначеною нормою, або відмовилися від використання особливостей оподаткування, передбачених зазначеною нормою, подають податкову декларацію з податку на прибуток підприємств за той період (періоди) протягом календарного року, в якому (яких) платник був платником податку на прибуток підприємств.

Оподаткування податком на прибуток підприємств платників податку, які тимчасово перейшли на сплату єдиного податку третьої групи за ставкою 2%, здійснюється з урахуванням таких особливостей:

1. Надміру сплачена сума грошових зобов'язань з податку на прибуток підприємств, що існує на дату переходу на сплату єдиного податку за ставкою 2 %, може бути зарахована у погашення грошових зобов'язань з цього податку, що виникатимуть після відновлення сплати податку на прибуток підприємств.

2. Авансові внески з податку на прибуток підприємств при виплаті дивідендів, що залишилися неврахованими у зменшення нарахованої суми податкового зобов'язання з цього податку на дату переходу на сплату єдиного податку за ставкою 2 %, можуть бути враховані у зменшення такої суми після відновлення сплати податку на прибуток підприємств.

3. Від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, що існувало на дату переходу на сплату єдиного податку, може бути зараховане у зменшення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, що виникатиме після відновлення сплати цього податку, у порядку, визначеному п. 140.4 ст. 140 Податкового кодексу України.

4. Проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного ПКУ, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування на дату переходу на сплату єдиного податку за ставкою 2 %, зменшують фінансовий результат до оподаткування з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 ст. 140 ПКУ, після відновлення сплати податку на прибуток підприємств.

5. Платник, який протягом календарного року перейшов на сплату єдиного податку за ставкою 2 %, у разі відновлення ним у цьому ж році сплати податку на прибуток підприємств складає та подає податкову декларацію з податку на прибуток підприємств наростаючим підсумком з початку такого календарного року. При цьому результати діяльності за періоди перебування на сплаті єдиного податку за ставкою 2 % не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, зазначеного у пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ.

6. Обсяг річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) платника податку на прибуток підприємств для цілей застосування пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39, пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 та п. 137.5 ст. 137 Податкового кодексу України обчислюється за весь звітний рік, у тому числі з урахуванням доходів, отриманих за періоди такого року, в яких такий платник податку перебував на сплаті єдиного податку за ставкою 2 %.

Вважається, що загалом альтернативною системою оподаткування скористалися понад 300 тисяч платників податків, з них лише близько 50 тисяч – юридичні особи. Понад те, поки діяла пільга з митних платежів для платників 2% податку (до 01.07.22), частина платників перейшла із загальної

системи на єдиний податок за ставкою 2%. Коли ж пільгу скасували, зацікавленість підприємств у цій системі істотно знизилась і чимало підприємств повернулися на загальну систему зі сплатою податку на прибуток і ПДВ[34].

Водночас така система оподаткування загального доходу за ставкою 2% є вигідним далеко не всім. Так, звісно, платити 2% замість 5% платникам єдиного податку що вже зареєстровані на третій групі вигідно. Але, з точки зору юридичних осіб на загальній системі оподаткування, такий підхід буде вигідним лише тим платникам податків які отримують високі прибутки. Спрощена система оподаткування зі сплатою 2% від доходу заміняє класичний податок на прибуток за ставкою 18% та податок на додану вартість за ставкою 20%. Але база, з якої сплачується єдиний податок, це весь дохід платника податків. Якщо на загальній системі після врахування всіх витрат платник податків може сплатити менше 1,8% податку на прибуток підприємств то у випадку спрощеної системи за ставкою 2%, він буде платити 2% з усього доходу. Тобто, якщо витрати низькі, а прибутковість висока тоді вигідно бути на спрощеній системі оподаткування, а коли прибутковість невелика, тоді краще бути на загальній системі оподаткування.

У цьому контексті спрощена система обліку та звітності не дозволить платнику податків, який займається низькорентабельним виробництвом враховувати збитки, і доведеться платити податок навіть тоді, коли бізнес не отримує прибутки.

Як зазначає І. Желтобрюх, платники ПДВ позбавляються права складати податкові накладні та розрахунки коригування до них за операціями, що здійснені в період перебування такого суб'єкта господарювання на третій групі єдиного податку за ставкою 2 % доходу. Так само отримані платником податкові накладні та/або розрахунки коригування, зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних, що складені за операціями, дата виникнення податкових зобов'язань за якими припадає

(припала) на період, за якого платник податку застосував спрощену систему оподаткування, не враховується в обрахунку показника SНаклОтр[27].

Окремим нормативним актом: Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» (від 24 березня 2022 року № 2142-IX), в податкові правовідносини було впроваджено ряд норм щодо :

- тимчасово, починаючи з 1 квітня 2022 року та у період дії воєнного стану, встановлюється спеціальний режим щодо доходів, отриманих від продажу платником податку особі, яка відповідно до ПКУ має статус податкового агента, власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою, остаточно оподатковуються таким податковим агентом під час їх нарахування (виплати);

- платники єдиного податку третьої групи, звільняються від обов'язку нарахування та сплати податку на додану вартість за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, та при ввезенні товарів на митну територію України, а також від подання податкової звітності з податку на додану вартість, а їх реєстрація платником податку на додану вартість є призупиненою;

- за 2021 та 2022 податкові (звітні) роки не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за об'єкти житлової нерухомості, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на тимчасово окупованих територіях, та за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку зі збройною агресією;

- звільнення від акцизного податку та ПДВ ввезення транспортних засобів суб'єктами спрощеної системи;

- встановлення особливого режиму подання податкової звітності, зокрема, платники податку на прибуток підприємств (у тому числі платники податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за попередній річний звітний період, не перевищує 40 мільйонів гривень), які прийняли рішення про перехід на спрощену систему оподаткування платником з особливостями, встановленими цим пунктом, або відмовилися від використання особливостей оподаткування, подають податкову декларацію з податку на прибуток підприємств за той період (періоди) протягом календарного року, в якому (яких) платник був платником податку на прибуток підприємств;

- тимчасово, на час дії воєнного стану не нараховується та сплачується екологічний податок платниками цього податку, зареєстрованими (взятими на облік) за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації;

- призупинено нарахування та сплату податку на нерухоме майно, так нормативним актом визначено, що за 2021 та 2022 податкові (звітні) роки не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за об'єкти житлової нерухомості, у тому числі їх частки, які перебувають у власності фізичних осіб, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України;

- щодо звільнення від оподаткування імпорту транспортних засобів, а саме тимчасово, з 1 квітня 2022 року на період дії воєнного стану на території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість, акцизним податком операції з ввезення фізичними особами на

митну територію України автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів, транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, транспортних засобів для перевезення вантажів у митному режимі імпорту[91].

Необхідно зазначити, що воєнний стан в Україні продовжується, відповідно, окрема категорія платників податків почала зловживати своїм нормативно правовим визначенням становищем, при якому можна уникнути відповідальності за порушення податкового законодавства або мінімізувати свої податкові зобов'язання. Така ситуація не є доброю у фінансових правовідносинах. Тому був прийнятий черговий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30 червня 2023 року № 3219-IX яким, фактично унормовувались питання скасування окремих спеціальних податкових режимів, що діяли на період воєнного стану. Зокрема, з 1 серпня скасовано податкові режими для великого, середнього та малого бізнесу на період воєнного стану:

- відновлено сплату єдиного податку ФОПами першої та другої групи;
- скасовано можливість бути платниками єдиного податку третьої групи суб'єктам господарювання будь-якої організаційно-правової форми;
- відновлено обмеження для ФОПів третьої групи щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах;
- відновлено відсоткову ставку єдиного податку для платників єдиного податку третьої групи на рівні 5%;
- відновлено для ФОПів третьої групи обов'язок нарахування та сплати ПДВ, подання податкової звітності з ПДВ, а також реєстрацію відповідних операцій;
- відновлено податковий (звітний) період для платників єдиного податку третьої групи (не календарний місяць, а квартал)[12].

Значні відмінності у правовому регулюванні податку на прибуток підприємств та спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб призводять до неоднозначного вибору, який створює значний ризик оптимізації оподаткування з одного боку, а з іншого стимулює до розвитку. Водночас правовий статус юридичних осіб на спрощеній системі оподаткування містить значні обмеження, не дотримання яких може призводити до вимушеного переходу на сплату податку на прибуток підприємств. Тому попри складність та недосконалість, необхідно надалі розвивати правове регулювання податку на прибуток підприємств, з урахуванням його регулюючого потенціалу для малого бізнесу.

Як зазначають окремі дослідники, альтернативні системи оподаткування вирішують таким чином наступні надзвичайно актуальні питання. По-перше, реалізують регулюючу функцію оподаткування, зокрема стимулювання зростання обсягів діяльності та ефективного використання наявних ресурсів, а також стимулювання ефективної зайнятості населення та розвитку малого бізнесу як основи для формування підприємницької ініціативи в країні. По-друге, сприяють зниженню адміністративного тиску на підприємницьку діяльність, що істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів та витрати платників податків на підготовку звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних санкцій. Цей аспект поряд зі зниженням податкового навантаження в багатьох випадках є вирішальним для платника при прийнятті рішення про перехід на ту чи іншу альтернативну систему [110]. В той же час, на нашу думку, необхідно додати і третю складову, яка показує рівень громадянської свідомості та моральності платників податків.

Очевидно, що після перемоги та закінчення воєнного стану для співробітників податкових органів стане завдання відновлення податкового обліку, обліку платників податків на тих територіях, які постраждали від військової агресії. І на нашу думку, що той термін, що закладено в нормі закону – а саме після закінчення воєнного стану, може стати для багатьох

платників податків не можливим для виконання. За даними Управління Верховного комісара ООН у справах біженців загалом від 24 лютого 2022 року з України до європейських країн виїхали понад 17 мільйонів осіб, повернулося в Україну станом на лютий 2023 року понад 9,1 мільйона людей [40]. Відповідно, близько восьми мільйонів наших громадян знаходяться за межами нашої країни, за межами юрисдикції держави Україна. Очевидно, що для забезпечення нормальних, високоморальних правовідносин між податковими органами та платниками податків необхідно додати норму в податкове законодавство про оптимальні, розумні строки відновлення спроможності виконання своїх конституційних зобов'язань платниками податків за визначеною податковою системою. Про що буде повідомлений встановлений податковий орган, який буде в подальшому здійснювати надання адміністративно-податкових послуг платнику податків.

Одним із головних ознак альтернативної системи оподаткування є самостійний, вільний вибір платника податків на застосування чи не застосування тієї чи іншої норми податкового законодавства. Тобто, законодавець надає для платника податків альтернативу вибору щодо застосування нормативно-правових актів у сфері оподаткування, які є найбільш прийнятними для нього. Це є основним завданням для покращення умов ведення підприємницької діяльності, створення сприятливих умов, забезпечення розвитку кожного конкретного платника податків.

Висновки до розділу 3.

Аналіз концептуальних підходів щодо запровадження податку на виведений капітал, який запропоновано в різних законопроектах чи наукових дослідженнях показує однозначну перспективність такого напрямку податкових відносин в Україні. Очевидним є те, що загальна заміна одного податку іншим може призвести до тимчасових, разових збільшень надходжень або навпаки – до різкого зниження (це залежить від визначеного

процесуальних податкових правовідносин адміністрування такого податку). В той же час можемо зробити припущення, що не всі платники готові до такого переходу, не всі платники підтримують таку заміну та не для всіх платників введення нового податку на виведений капітал буде економічно вигідним. Ми пропонуємо компроміс, при якому зможуть існувати обидва податки – податок на прибуток підприємств та податок на виведений капітал. При цьому альтернативному виборі систем податкових правовідносин можуть застосовуватись певні специфічні умови застосування того чи іншого податку. Відповідно, платники податків, вибираючи один із податків для ведення свого податкового обліку повинні будуть чітко його визначити, про що повідомити податкові органи та надати підтверджуючі документи, щодо можливості застосування саме визначеної системи оподаткування. Таким чином буде розширена альтернативна вільного вибору системи податкових правовідносин платником податків, що в кінцевому підсумку повинно слугувати податковим стимулюванням до покращення фінансового стану суб'єкта підприємницької діяльності та, відповідно, до збільшення податкових надходжень до бюджету.

Очевидно, що після перемоги та закінчення воєнного стану для співробітників податкових органів стане завдання відновлення податкового обліку, обліку платників податків на тих територіях, які постраждали від військової агресії. І на нашу думку, що той термін, що закладено в нормі закону – а саме після закінчення воєнного стану, може стати для багатьох платників податків не можливим для виконання.

Очевидно, що для забезпечення нормальних, високоморальних правовідносин між податковими органами та платниками податків необхідно додати норму в податкове законодавство про оптимальні, розумні строки відновлення спроможності виконання своїх конституційних зобов'язань платниками податків за визначеною податковою системою. Про що буде повідомлений встановлений податковий орган, який буде в подальшому здійснювати надання адміністративно-податкових послуг платнику податків.

Одним із головних ознак альтернативної системи оподаткування є самостійний, вільний вибір платника податків на застосування чи не застосування тієї чи іншої норми податкового законодавства. Тобто, законодавець надає для платника податків альтернативу вибору щодо застосування нормативно правових актів у сфері оподаткування, які є найбільш прийнятними для нього. Це є основним завданням для покращення умов ведення підприємницької діяльності, створення сприятливих умов, забезпечення розвитку кожного конкретного платника податків.

ВИСНОВКИ

Створення альтернативних, найбільш сприятливих умов для можливості виконання конституційного обов'язку – сплати податку виникла через необхідність створення належних умов для розвитку економічних відносин в державі, через необхідність стимулювання окремих соціально та економічно важливих сфер суспільного життя, через необхідність підтримки окремих верств населення, окремих найменш захищених громадян.

Однією із головних ознак альтернативності системи оподаткування є вільний вибір її платником податків. Саме можливість самостійно обирати ту чи іншу систему оподаткування за власним вибором, на свій розсуд є ознакою альтернативної системи оподаткування. Для застосування окремих видів альтернативної системи оподаткування можуть бути встановлені спеціальні обмеження, ознаки або приналежність до певного кола суб'єктів. Це, на нашу думку, не є системою обмежень у вільному виборі системи оподаткування. Це є стимулом задля забезпечення того чи іншого кінцевого результату, зокрема яким є самостійний, вільний, альтернативний вибір системи оподаткування.

Застосування альтернативних систем оподаткування задля зниження податкового навантаження може викликати ряд ризиків:

- по-перше, зниження податкового навантаження для окремих платників податків створює анти конкурентне середовище, яке може призвести до критичних, конфліктних ситуацій;
- по-друге, можливість мінімізувати сплату податків та обов'язкових платежів призводить до можливості легалізації злочинних намірів ухилення від сплати податків, через створення певних умов, та застосування правових механізмів, які призводять до можливості вибору альтернативних систем оподаткування;

– по-третє, державний бюджет недоотримає належних надходжень для забезпечення виконання необхідних соціальних, економічних та інших державних програм.

Таким чином можна констатувати, що надання преференцій одній частині платників податків, створюється ситуація, при якій інші учасники податкових правовідносин отримують негативний тиск на свою підприємницьку діяльність, або в кінцевому випадку – не отримують державних гарантій належного рівня.

Тому альтернативні системи оподаткування ми не розглядаємо як зниження податкового навантаження платника податків.

Пропонуємо під альтернативними система оподаткування розуміти нормативно визначену систему податкових правовідносин, яку платник податків самостійно обирає задля найбільш ефективного ведення підприємницької діяльності, при цьому забезпечивши виконання нормативно визначених умов, які передбачені чинним законодавством для певного виду діяльності, для окремих галузей, для окремих територій тощо, за яких стає можливим застосовувати обрану систему податкових правовідносин.

Приймаючи до уваги думки дослідників у сфері податкового права та податкових відносин, розуміючи динамічний ефект розвитку податкових відносин, який виражений у постійному коригуванні податкового законодавства в залежності від змін економічної ситуації та політичних викликів, фінансової безпеки держави та детінізації економіки, підтримки окремих сфер економічних відносин чи регіонів ми можемо визначити наступні ознаки альтернативних систем оподаткування:

- альтернативні системи оподаткування - це дієвий механізм забезпечення стабільності податкових правовідносин;
- альтернативні системи оподаткування є елементом демократичних державницьких відносин, при якій фіскальна складова держави компенсується добровільним вибором платника податків щодо системи податкових правовідносин;

- платнику податків надається право щодо самостійного вибору системи оподаткування в залежності від виду діяльності, сфери діяльності, умов здійснення діяльності;
- для застосування альтернативних видів системи оподаткування платник податків повинен виконати певні умови та відповідати зазначеним у вибраній системі оподаткування вимогам;
- альтернативні системи оподаткування відмінні від поняття податкові пільги, так як створюють замкнуту, цілісну систему оподаткування, при якій повністю враховані всі особливості податкових правовідносин.

Оподаткування юридичних осіб прямо пов'язано із поняттям «юридична особа». Адже немає однозначного розуміння колективного утворення у різних правовідносинах. Одне й те саме об'єднання капіталу з наданням йому формального вираження у вигляді особи матиме різні характеристики у різних правових системах. Також у податкових правовідносинах існує специфічне тлумачення юридичної особи коли для різних цілей податкового законодавства юридична особа розглядається як особа і як об'єкт, щодо якого здійснюють права інші особи.

Протягом історичного розвитку юридична особа або утворення (entity) еволюціонувала від простих договірних зобов'язань до повноцінного учасника правовідносин наділеного правосуб'єктністю, яка характеризується правоздатністю, дієздатністю та деліктоздатністю. Таким чином юридична особа користуючись своєю правосуб'єктністю може ставати учасником податкових правовідносин. Отже юридична особа - суб'єкт податкових правовідносин визнається платником більшості податків (в тому числі і ПДФО як податковий агент) та зборів, а для набуття статусу платника кожного окремого податку потрібно мати об'єкт оподаткування або вчинити дії, що зумовлюють набуття статусу платника окремих податків. Юридичні особи, як платники податків отримали можливість застосування альтернативних систем оподаткування задля належного застосування норм

чинного податкового законодавства, належного дотримання норм податкового регулювання, враховуючи особливості діяльності кожного конкретного суб'єкта податкових правовідносин. Це стало належним інструментом щодо податкового стимулювання діяльності та перспективного розвитку суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб. Саме створення належних умов для застосування податкових норм, а не надання податкових пільг зумовлюють конкурентний прогресивний процес розвитку законослухняних підприємців.

Проаналізовано генезис правового забезпечення оподаткування прибутку юридичних осіб та проаналізовано етапи :

- I-й етап, дія законодавства УРСР;
- II-й етап, формуються суттєві аспекти податкової системи України та оподаткування прибутку загалом;
- III-й етап, було запроваджено принципово інше визначення об'єкта оподаткування.
- IV етап, відбувається вдосконалення податкової системи України на основі набутого досвіду реформування податків шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства і запровадження стабільних форм оподаткування для фізичних осіб.
- V етап характеризується тим, що базою оподаткування податку на прибуток на 1 січня 2015 року визначено чистий прибуток до оподаткування за даними бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО та МСФЗ, скоригований на податкові різниці, які визначені Податковим кодексом України.
- VI етап характеризується специфічними умовами оподаткування в воєнний час.

У дослідженні визначено такі недоліки податку на прибуток підприємств:

1) податок може бути перерахований безпосередньо на ціни або, навпаки, на працівників, що більше зачіпає менш заможні верстви населення, тобто обидва види перерахування є регресивними;

2) податок нейтральний, оскільки поняття «оподатковуваний прибуток» важко визначити, оскільки визначення прибутку відповідно до бухгалтерського обліку та трансформація його в базу оподаткування є дуже складним процесом;

3) податок менш захищений від ухилення від сплати внаслідок приховування прибутку.

Спрощена система оподаткування стала основним механізмом податкового стимулювання суб'єктів підприємництва. Саме із запровадженням спрощеної системи оподаткування почали реально говорити про можливість застосування альтернативних систем оподаткування, що виражалось в можливості вільного вибору умов податкових правовідносин.

Правове регулювання оподаткування актуальних сьогодні індустріальних парків можна розглядати як локальну, комплексну альтернативу оподаткуванню податком на прибуток підприємств оскільки вміщує в себе елементи подібні до спрощеної системи оподаткування, податку на виведений капітал, і ВЕЗ, але при цьому залишає вимоги до здійснення необхідних облікових та звітних процедур щодо податку на прибуток підприємств, ПДВ та інших податків. При цьому індустріальні парки не варто вважати спеціальним податковим режимом у широкому значенні цього поняття, оскільки включає до нього застосовується широке коло нормативно правових актів, крім Податкового кодексу України, якими встановлюються як переваги так і обмеження такого правового режиму.

Аналізуючи альтернативну систему оподаткування для ІТ-сфери можна говорити про певні ризики. Створення альтернативної системи оподаткування для окремої групи осіб, які вирізняються за професійною ознакою, на нашу думку, суперечить основним конституційним принципам побудови податкової системи в частині рівності всіх перед законом, рівності

доступу до правових принципів соціального захисту, до принципів оподаткування, які закладені в основі всього податкового законодавства. Із прийняттям законодавства, яке встановило спеціальні, альтернативні умови оподаткування за професійною ознакою були створені антиконкурентні умови розвитку підприємництва в цілому. Для певної професійної групи підприємців було створено додаткові блага, якими вони мали право скористатися задля задоволення фінансових, економічних потреб, задоволення розвитку.

В той же час, не можемо не відзначити, що запровадженні особливі лояльні умови дали поштовх для розвитку як підприємницької складової суспільних відносин, так і адміністративно державної сфери в ІТ-відносинах. Розвиток діджиталізації суспільних відносин, державних послуг, розвиток комплексу адміністративних послуг через державний інформаційний портал «Дія» - це та невелика частина позитивних результатів, запроваджених у 2012 році, спеціальних умов ведення економічної підприємницької діяльності в окремій сфері.

Тому можна зробити наступні висновки:

- ІТ-сфера визначена як особлива сфера економічних відносин, яка повинна мати особливі умови економічних правовідносин із особливою системою оподаткування;
- перехід на альтернативну систему оподаткування, притаманну для виключної категорії суб'єктів підприємницької діяльності можливий виключно при дотриманні певних умов, визначених чинним законодавством;
- перехід на альтернативну систему оподаткування не є імперативною нормою, а є виключним правом платника податків. Лише платник податків визначає для себе залишатись на загальній системі оподаткування чи переходити на альтернативну;
- для ІТ-сфери встановлена особлива, альтернативна система оподаткування, яка дістала назву «Дія Сіті»

Аналіз концептуальних підходів щодо запровадження податку на виведений капітал, який запропоновано в різних законопроектах чи наукових дослідженнях показує однозначну перспективність такого напряму податкових відносин в Україні. Очевидним є те, що загальна заміна одного податку іншим може призвести до тимчасових, разових збільшень надходжень або навпаки – до різкого зниження (це залежить від визначеного процесуальних податкових правовідносин адміністрування такого податку). В той же час можемо зробити припущення, що не всі платники готові до такого переходу, не всі платники підтримують таку заміну та не для всіх платників введення нового податку на виведений капітал буде економічно вигідним. Ми пропонуємо компроміс, при якому зможуть існувати обидва податки – податок на прибуток підприємств та податок на виведений капітал. При цьому альтернативному виборі систем податкових правовідносин можуть застосовуватись певні специфічні умови застосування того чи іншого податку. Відповідно, платники податків, вибираючи один із податків для ведення свого податкового обліку повинні будуть чітко його визначити, про що повідомити податкові органи та надати підтверджуючі документи, щодо можливості застосування саме визначеної системи оподаткування. Таким чином, буде розширена альтернативна вільного вибору системи податкових правовідносин платником податків, що в кінцевому підсумку повинно слугувати податковим стимулюванням до покращення фінансового стану суб'єкта підприємницької діяльності та, відповідно, до збільшення податкових надходжень до бюджету.

Оподаткування підприємств аграрного сектора є складовою частиною аграрної політики держави. Податки при оптимальних формах і розмірах (ставках) є більш дієвими і менше стимулюють інфляцію, ніж інші фінансові інструменти держави. Податковий вплив на сільськогосподарське виробництво є одним з найважливіших методів опосередкованого регулювання цін на макрорівні. Це надає підставу вважати, що вдосконалення системи оподаткування сільськогосподарських

товаровиробників повинно здійснюватися державою з урахуванням специфіки реалізації регулюючої функції податків. У цьому контексті показник податкового навантаження на платника податків є мірником ступеня впливу регулюючої функції податків.

Під поняттям «альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві» необхідно розуміти особливий різновид спеціальних організаційно-податкових режимів сприяння певним групам платників податків зайнятим сільським господарством (як юридичним так і фізичним особам) у межах загального механізму оподаткування, під яким розуміється встановлення податковим законодавством спеціальних умов стягування однієї чи кількох податків, що стосуються окремих категорій платників податків чи певних територій.

Очевидно, що після перемоги та закінчення воєнного стану для співробітників податкових органів стане завдання відновлення податкового обліку, обліку платників податків на тих територіях, які постраждали від військової агресії. І на нашу думку, що той термін, що закладено в нормі закону – а саме після закінчення воєнного стану, може стати для багатьох платників податків не можливим для виконання.

Очевидно, що для забезпечення нормальних, високоморальних правовідносин між податковими органами та платниками податків необхідно додати норму в податкове законодавство про оптимальні, розумні строки відновлення спроможності виконання своїх конституційних зобов'язань платниками податків за визначеною податковою системою. Про що буде повідомлений встановлений податковий орган, який буде в подальшому здійснювати надання адміністративно-податкових послуг платнику податків.

Одним із головних ознак альтернативної системи оподаткування є самостійний, вільний вибір платника податків на застосування чи не застосування тієї чи іншої норми податкового законодавства. Тобто, законодавець надає для платника податків альтернативу вибору щодо застосування нормативно правових актів у сфері оподаткування, які є

найбільш прийнятними для нього. Це є основним завданням для покращення умов ведення підприємницької діяльності, створення сприятливих умов, забезпечення розвитку кожного конкретного платника податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А.Смита, Ж–Б. Сея, Сисмонди и Д. С. Миля. Харьков, 1870. С. 135.
2. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменяр, 2000. 303 с.
3. Аністратенко Ю. І. Правове регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні України : дис. ... д.ю.н.: 12.00.07. Ірпінь, 2017. 562 с.
4. Апостолук О. Ю. Напрями вдосконалення оподаткування малого підприємництва в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 7. С. 93-97.
5. Артикуленко, О. В. Правосуб'єктність юридичної особи : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03. Харків, 2019. - 21 с.
6. Банерджі А., Дюфло Е. Дієва економіка для важких часів. Пер. з англ. Р. КлочкоК.: Наш Формат, 2021. 416с.
7. Башинська, І. О., Філіппов В. Ю., Чернягіна Н. С. Індустріальні парки України: сучасне становище та перспективи розвитку в умовах цифровізації інноваційної економіки. *Економіка. Фінанси. Право*. 2021. № 10. С. 9-12.
8. Бережна Т. Особливий режим оподаткування ІТ-індустрії - загроза для галузі чи стимулювання її розвитку? *Юридична Газета*. 2020. № 18 (724). 22 вер. 2020 р.
9. Бетлій О., Сологуб І. Три міфи про податок на виведений капітал. Або досить шукати «чарівну пігулку» там, де її немає. *Вокс Україна*. URL: <https://voxukraine.org/try-mify-pro-podatok-na-vyvedenyj-kapital-abo-dosyt-shukaty-charivnu-pigulku-tam-de-yiyi-nemaye> (дата звернення 9.02.2021)

10. Василенко М. Д. Пільги в оподаткуванні проектів технопарків як відображення спеціального режиму їх функціонування. *Актуальні проблеми держави і права*. 2009. Вип. 51. С. 422-432.
11. Василенко М. Д. Реалізація інноваційного законодавства: деякі українські реалії в контексті створення ефективної правової бази. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство*. 2008. Вип. 435. С. 66-70.
12. Верховна Рада України скасувала податкові пільги для бізнесу // URL: <https://decentralization.gov.ua/news/16825>
13. Виецкая О.В. Современные тенденции в налогообложении прибыли корпораций: перспективы налога на выведенный капитал. *Економіка промисловості*. 2018. № 2 (82). С. 24–49. URL: doi.org/10.15407/econindustry2018.02.024 (дата звернення 9.02.2020)
14. Винокуров Я. Десятки мільярдів повз касу. Кому і як держава роздає податкові пільги. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/06/20/701342> (дата звернення 19.02.2021)
15. Войткова І.Р., Голишвська Л.В.. Сутність податку на прибуток та його етапи розвитку. URL: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/3_82780.doc.html (дата звернення 9.02.2023)
16. Волинка К.Г. Теорія держави і права : навч. посіб. К.: МАУП, 2003. 240 с.
17. Гавриленкова Т.С. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу в контексті зарубіжного досвіду URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/42032078.pdf> (дата звернення 9.04.2022)
18. Галасюк В.В. Індустріальні парки: світовий досвід та перспективи створення в Україні. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2018. 28 (1). С. 40–50.

19. Гендлер Г. Податковий механізм стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності. *Вісник податкової служби України*. 2006. № 32. С. 25-28.
20. Герасимова, В. О., Алафанова, Н. О. Міжнародний досвід впровадження податку на виведений капітал: проблемні аспекти та перспективи для України. *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування*, 2019. 2(88), С. 174–178. URL: [https://doi.org/10.26642/jen-2019-2\(88\)-174-178](https://doi.org/10.26642/jen-2019-2(88)-174-178) (дата звернення 29.03.2020)
21. Голобородько Т. В. Облік та оподаткування суб'єктів малого бізнесу у зарубіжних країнах в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 12 (2). С. 149-154.
22. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 193 с. С. 33.
23. Данілов О. Д., Жеребних А. М. Оподаткування прибутку підприємств та відрахування до цільових фондів : навчальний посібник. Ірпінь., Академія ДПС України. 2002. С. 8.
24. Даценко Г. В. Податок на прибуток: зарубіжний досвід та сучасний стан, контроль розрахунків зі сплати податку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 629-634.
25. Довгерт А. Кодифікація приватного (цивільного) права України / за ред. А. Довгерта. Київ : Український центр правничих студій, 2000. 336 с.
26. Єрмакова О. А. Інструменти державної інноваційної політики України в контексті впровадження європейського досвіду. *Mechanism of Economic Regulation*. 2016. № 1. С. 85-96 URL: https://mer.fem.sumdu.edu.ua/content/articles/issue_28/OLGA_A_IERMAKOVA_Instruments_of_the_State_Innovation_Policy_of_Ukraine_in_the_Context_of_Implementation_of_the_European_Ex.pdf (дата звернення 6.02.2021)

27. Желтобрюх І. Про особливості оподаткування в період дії воєнного стану URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pokazniki-diyalnosti/navch_suddiv_praciv_aparativ_2021/1269406/ (дата звернення 7.09.2021)

28. Жмудінський В.П. Вдосконалення механізму справляння єдиного податку четвертої групи у процесі здійснення реорганізації сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 1. С. 111- 114.

29. Жмудінський В. П. Порівняльно-правовий аналіз оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні та в окремих країнах світу. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 1. С. 94–98.

30. Загрядська М., Романчук М. Пошук офшорів: як працює «Естонський СІТ» у Польщі. URL: <https://mind.ua/openmind/20224412-poshuk-ofshoriv-yak-pracyue-estonskij-cit-u-polshchi> (дата звернення 19.01.2023)

31. Загрядська М. Трансфертне ціноутворення – сучасні аспекти застосування. *Всеукраїнське професійне юридичне видання*. 2019. № 25-26 (679-680). URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/mizhnarodne-pravo-investiciyi/transfertne-cinoutvorenniya--suchasni-aspekti-zastosuvannya.html>. (дата звернення: 23.07.2022).

32. Зайчук О. В., Оніщенко Н. М. Теорія держави і права. Академічний курс підручник / За ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. К.: Юрінком Інтер, 2006. 688 с

33. Запобігання неналежному використанню платниками податків України організаційно-правових форм нерезидентів при здійсненні контрольованих операцій. / за заг. ред. С. С. Брехова, Д. М. Стародуба. Ун-т ДФС України, Науково-дослідний ін-т фіскальної політики. Хмельницький : Фоп Мельник А. А., 2019. 150 с. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/123456789/5432> (дата звернення 19.01.2023)

34. Зіграти на 2%. Хто скористався податковим поспіхом уряду?
URL: https://lb.ua/economics/2023/02/09/545260_zigrati_2_hto_skoristavsya.html
(дата звернення 9.02.2023).

35. Іванов Ю. Б., Анненкова О. В. Теоретичні підходи до розробки класифікацій кластерних структурю *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2009. № 640 С. 93–100.

36. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування : монографія. Харків: ХДЕУ-Торнадо, 2003. 517 с

37. Індустріальні парки в Україні - 2022 рік. Департамент інвестицій, інновацій та інтелектуальної власності. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=47454ed4-b60a-4f37-bb77-b7f3127742f8&title=IndustrialniParkiVUkraini2022-Rik> (дата звернення 19.01.2023)

38. Kasianenko, L.M. et al. Legal Regulation of Value Added Tax Payers in Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. Volume X, Fall, 2019. №5(43). 1459 – 1465. URL: <http://journals.aserspublishing.eu/jarle/index> (дата звернення 19.01.2020)

39. Кемарська Л.Г. Розвиток ІТ-сектору в Україні: перспективи та ризики, особливості оподаткування та обліку. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2020. №1(1). С 104-114
URL: [https://doi.org/10.31319/2709-2879.2020iss1\(1\).219906pp104-114](https://doi.org/10.31319/2709-2879.2020iss1(1).219906pp104-114) (дата звернення 13.07.2022)

40. Кількість зареєстрованих юридичних осіб за регіонами України з розподілом за ознакою статі керівника на 01 січня 2022 року. Державна служба статистики. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/edrpo/ukr/EDRPU_2022/ks_za_ps/arh_ks_za_ps_22.htm (дата звернення 19.01.2023)

41. Кількість українських біженців у Європі сягнула майже 8 мільйонів – ООН. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-society/3646878->

звернення 19.01.2023)

42. Кміть В.М., Жук Ю.І., Чеботарь О.А. Зарубіжний досвід податкового стимулювання підприємництва. *Гроші, фінанси і кредит*. 2017. №3(8). С. 265-269.

43. Кобильнік Д. А. Правове регулювання територіальних податкових пільг. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство*. 2001. Вип. 103. С. 69-70.

44. Козинець І.Г., Кравченко О.В. Спрощена система оподаткування в Україні: переваги та недоліки. *Юридичний науковий електронний журнал* URL: 3/2020 С. 242-245 DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-3/58> (дата звернення 25.09.2021)

45. Коленюк І., Скакун О. Розвиток технопарків в Україні: історія та проблеми становлення. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2011. № 2(10). С. 9–15.

46. Коротун В. І. Альтернативні системи оподаткування: теоретичні засади і практика застосування. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 5(1). С. 32-36.

47. Кравзюк А. В. Податок на виведений капітал як альтернатива податку на прибуток. *Ірпінський юридичний часопис*. №2 (6). 2021. С. 96-106.

48. Кравзюк А.В. Деякі особливості правового забезпечення фінансової політики в Україні. *Матеріали Міжнародного податкового конгресу*. (м. Ірпінь, 3 грудня 2020 р.). – Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 401 с.

49. Кравзюк А.В. Порівняльна характеристика правового регулювання податку на прибуток підприємств та спрощеної системи оподаткування юридичних осіб. *Ірпінський юридичний часопис*. №1(5). 2021. С. 97-105.

50. Кравчук В. Засновник – підприємство: сутність взаємовідносин. *Право України*. 1998. № 8. С. 103–108.

51. Кулинич О.О., Войтко С.В. Напрями розвитку ІКТ-сфери у забезпеченні належного рівня конкурентоспроможності на міжнародному ринку ІТ-послуг. *Економіка. Управління. Інновації*. 2014. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_60.pdf
52. Кучеркова С. О. Сутність прибутку та методика визначення фінансового результату діяльності підприємств. *Економіка АПК*. 2005. №5. С. 78-84.
53. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Алерта; ЦУЛ, 2009. 460 с.
54. Кучерявенко М.П. Основи податкового права: Навчальний посібник.- Харків: Легас, 2001.-С.97
55. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков: Легас, 2004. Т. 2: Введение в теорию налогового права. 600 с.
56. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник. Харьков: Легас, 2001. 326 с
57. Левченко Н.М., Силенко О.М. Механізм оподаткування доходів ІТ-бізнесу та вектори його удосконалення. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 4. С. 99-104.
58. Лещух І. В. Інституційні засади використання податкових і митних інструментів сприяння розвитку просторових форм організації бізнесу в Україні. *Регіональна економіка*. 2018. №3. С 70-80
59. Лекарь С.І. Міжнародні та вітчизняні реалії функціонування індустріальних парків. *Економіка промисловості*. 2017., № 1 (77). URL: DOI: <https://doi.org/10.15407/econindustry2017.01.080> (дата звернення 15.07.2020)
60. Лок Джон. Два трактати правління / пер. з англ. Павло Содомора. К.: Наш Формат, 2020. 312 с.
61. Лук'янець С. О. Податок на прибуток підприємств як складова податкової системи. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 4. С. 96–103.

62. Лук'янцев С. О. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2017. 2209 с.
63. Мазаракі А. А., Лігоненко Л. О., Ушакова Н. М. Економіка торговельного підприємства : підруч.; за ред. Н. М. Ушакової . К. : Хрещатик, 1999 . 800 с.
64. Мазярчук В., Сибірянська Ю., Пірникоза П. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011–2016 роках. *Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України*, 2017. 21 с.
65. Мицкевич А. В. Субъекты советского права / А. В. Мицкевич. – Харьков, 1962. 211 с.
66. Мозолюк-Боднар Л.М. Становлення та розвиток учень про сутність юридичної особи у правовій доктрині. *Приватне та публічне право*. 2020. № 1. С 13-17.
67. Мойсеєнко Т. Бухгалтерський облік - основа для ведення інших видів обліку. *Бухгалтер & Закон*. 2009. № 7. С.16.
68. Надьон В.В. Структура правосуб'єктності. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/5743/1/Nadon_49-53.pdf (дата звернення 14.03.2023)
69. Шулікін Д. Наукові парки: чи не вийняти палиці з коліс? Газета “Світ”, №33 – 34, вересень, 2021 р. URL: <https://svit.kpi.ua> (дата звернення 19.06.2022)
70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Положення, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73: станом на 18.03.2014 р URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 19.01.2020)
71. Непочатенко О.О. Боровик, П.М. Оподаткування прибутку підприємств в Україні. *Економіка. Управління. Інновації*. 2018 №1. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui/2018/1/28>. (дата звернення 19.01.2022)

72. Новицький А. М. Кравзюк А. В. Правові основи діджиталізації як пріоритетного напрямку реформування податкової системи. *Молодіжний податковий конгрес* : збірник тез (м. Ірпінь, 20 травня 2020 р.). – Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. – 1347 с. С.593-595.

73. Ольшанська М.В., Фаль Ю.Я. Переваги податку на виведений капітал. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib>

74. Онишко С. В. Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування. *Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці: збірник наукових праць*. К.: Інститут економіки НАНУ, 1996. С. 46–52.

75. Онищенко В. П. Порівняння облікових моделей податку на прибуток та податку на вилучений капітал: залишити чи замінити? *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. URL: DOI: 10.32702/2306

76. Опря Є. А. Спеціальні режими прямого оподаткування у сільському господарстві : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Київ, 2008. 180 с.

77. Офіційний сайт Державної податкової служби. URL: <https://tax.gov.ua/>

78. Панасюк О. В. Переваги і недоліки спрощеної системи оподаткування в контексті новацій податкового кодексу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 10. С. 41-44.

79. Панасюк О. В. Перспективи удосконалення альтернативних режимів оподаткування в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. № 5. URL.: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_5_15. (дата звернення: 15.08.2023)

80. Парасюк М.В. Сутність і правова природа юридичної особи. *Науковий Вісник публічного та приватного права*. 2020. №3. С. 76-80 URL: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.3.14>

81. Пархоменко-Цироциянц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2005. 192 с. С. 74-75.

82. Пліс І. О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб : дис. канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2013. 177 с.
83. Податкова система : навчальний посібник / Андрущенко В. Л., Осмятченко В. О., Ізмайлов Я. О. та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. 492 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні» ; т. 155).
84. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. з змінами та доповненнями від 20. 10. 2019 р., підстава № 129-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755->. (дата звернення: 15.08.2023)
85. Показники Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ). *Державна служба статистики*. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/edrpo/ukr/EDRPU_2020/ks_opfg/arh_ks_opfg_20.htm (дата звернення 23.04.2020)
86. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо спеціального режиму оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5091-VI#Text> (дата звернення 09.07.2022)
87. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні». URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/666621> (дата звернення 28.09.2022)
88. Пришва Н. Ю. Податкове право: навч. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2010. 368 с.
89. Про внесення змін до Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» та інших законів України : Закон України від 12.01.2006 р. № 3333 : станом на 19 квіт. 2022 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2006. № 22. Ст. 182.
90. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 14.12.2022 р. № 1946-IX : станом на 17 бер. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1946-20#Text> (дата звернення 19.01.2023)

91. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 03 2022 р. № 2120-IX : станом на 15.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755>. (дата звернення 19.01.2023)

92. Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції : Закон України від 5.07.2012 р. № 5091-VI станом на 15.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5091-VI#Text> (дата звернення 19.01.2023)

93. Про економічний експеримент щодо створення сприятливих умов для розвитку в Україні індустрії програмної продукції : Проект Закону України від 18.03.2011 № 8267 URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JF6DN00A?an=71> (дата звернення 19.01.2023)

94. Про затвердження форми Заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах або відмову від такого оподаткування та Порядку подання та розгляду такої Заяви : Наказ Міністерства фінансів України № 99 від 17.03.2022р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29 березня 2022 р. за № 364/37700. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0364-22#Text> (дата звернення 19.01.2023)

95. Про заходи щодо створення сприятливих умов для розвитку ІТ-індустрії в Україні : Указ Президента України №371/2020 від 3.09.2020 р. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/3712020-34929> (дата звернення 14.11.2022)

96. Про індустріальні парки : Закон України 21.06.2012 р. № 5018-VI : станом на 18.03.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5018-17#Text>(дата звернення 19.01.2023)

97. Про інноваційну діяльність : Закон України від 4.07.2002 р. № 40-IV : станом на 11.06.2023р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15#Text>(дата звернення 14.11.2022)

98. Про наукові парки : Закон України від 25.06.2009 р. № 1563-VI : станом на 14.01.2023р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1563-17#Text> (дата звернення 14.11.2022)

99. Про наукову і науково-технічну діяльність : Закон України від 26.11.2015 р. № 848-VIII станом на 11.12.2021р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-19#Text> (дата звернення 14.11.2022)

100. Про оподаткування доходів підприємств і організацій : Закон України від 21.02.92 р. № 2146-12 : станом на 15.01.2022 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>. (дата звернення 14.01.2022)

101. Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет КМУ від 26.12.92 р. №12.92. URL: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/12-92>. (дата звернення 14.11.2022)

102. Про систему оподаткування : Закон Української радянської соціалістичної республіки № 1251-XII від 25.06.1991 р URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19940401> (дата звернення 14.11.2022).

103. Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків : Закон України від 16.07.1999 р. № 991-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/991-14#Text> (дата звернення 12.12.2022)

104. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 15.07.2021 р.ку № 1667-IX : станом на 18.01.2023р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20/print> (дата звернення 18.01.2023)

105. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента України № 760/96 від 22.08.1996 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/760/96/ed19960822> (дата звернення 14.11.2022).

106. Продіус О. Інноваційний розвиток промисловості: реалії та перспективи. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 1. Т. 1. С. 106–109.

107. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування податком на прибуток підприємств : Проект Закону України. Міністерство фінансів України (26.06.2020). URL: <https://mof.gov.ua>

108. Прокопенко І.А. Податкова система : навчальний посібник / за заг. ред. П.В. Мельника, В.Л. Андрущенко. Київ : Кондор. 2014. 698 с.

109. Пугайко І., Воронцов О. Тенденції оподаткування та розвитку ІТ-індустрії: до чого готуватися підприємцям. URL: <https://eba.com.ua/tendentsiyi-opodatkovannya-ta-rozvytku-it-industriyi-do-chogo-gotuvatsya-pidpryyemtsyam/> (дата звернення 14.11.2022).

110. Пунда О.О., Когут О.В. Альтернативні системи оподаткування: ефективність їх застосування та нормативно-правової трансформації. *Юридичний науковий електронний журнал*. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-12/72> (дата звернення 14.04.2023)

111. Рета М., Погорєлов І., Луцицька М. Методичний підхід до вибору системи оподаткування підприємств малого бізнесу. *Галицький економічний вісник*. 2013. №4(43). С.135-145

112. Рикардо Д. Сочинения. Одесса. : Книгиздат, 1955. 432 с

113. Романюк М.. Податок на виведений капітал в Польщі: пільга не для всіх. URL: <https://r-partners.pl/uk/avtochernetka/> (дата звернення 14.11.2022)

114. Саблук П. Т., Коваленко Ю. С. Управление затратами с.-х. предприятия в условиях рынка. *Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий*. 1994. №5. С.11-15.

115. Савиньи Ф.К. Система современного римского права : в 8 т. Т. 2 / пер. с нем. Р. Жигулина ; под ред О. Кутателадзе, В. Зубаря. Одесса : Центр исследования права им. Савиньи, 2012. С. 132–133.

116. Сардчук І.І., Зубчик С.М. Економічна суть податку на прибуток та особливості його розвитку. URL: www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol/Vnuvgp/ekon/2009_3_2/v47ek081 (дата звернення 14.12.2021)
117. Селезень П.О. Інститут бенефіціарного власника доходу в Україні та напрями його вдосконалення: монографія / за ред. Л.Д. Тимченка. Одеса: Фенікс, 2016. 180с.
118. Селигман Э. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода). Харьков, 1924. С. 80
119. Синчак В.П. Альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві: сутність і зміст. *Облік і фінанси АПК*. 2007. №11-12(32-33). С. 123.
120. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи : монографія. Одеса: ОНЕУ, 2012. 252 с.
121. Слатвінська М. О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2010. № 1. URL.: http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/znpnudps/2010_1/pdf/10smaats.pdf. (дата звернення: 15.08.2023)
122. Сміт А. Добробут націй. Книга 1. С. 520
123. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Прес, 2004. 454 с.
124. Соколовська В. В. Історичний аспект становлення податку на прибуток в Україні. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6313/1/192.pdf> (дата звернення 20.09.2019).
125. Солдусова А.В. Альтернативні підходи до правового забезпечення оподаткування спеціальних територіальних громад податком на

прибуток підприємств. *Юридичний науковий електронний журнал*. №6. 2023. С. 387-391.

126. Солдусова А.В. Право та мораль при виборі альтернативного оподаткування у воєнний період. Збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції з нагоди відзначення Дня науки – 2023 в Україні «Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану» (23 травня 2023 року). Київ: ДНДІ МВС України. 2023. 508 с. С.358-360.

127. Таптунова І. Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. *Європейський інформаційно-дослідницький центр*. Київ: 2016. 44 с. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf> (дата звернення 14.11.2022)

128. Технологічний Парк Український Мікробіологічний Центр Синтезу та Новітніх Технологій. YouControl. URL: https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/33215342/ (дата звернення 14.12.2021)

129. ТехноПарки у ОАЕ. URL: <https://immigrantinvest.com/blog/uae-taxes-en/>

130. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2013. № 2(22). С. 128-133.

131. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. URL: http://www.radaprogram.org/sites/default/files/infocenter/piblications/corporate_income_tax_transformation_into_distributed_profit_tax_1.pdf. (дата звернення 14.10.2022)

132. Удосконалення оподаткування прибутку підприємств в Україні / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Є. В. Калюга та ін. ; за заг. ред. Т.І.Єфименко, Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Академія фінансового

управління”, 2013. – 526 с. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=14 (дата звернення 18.12.2021)

133. Удосконалення податкової системи України в контексті викликів та загроз, спричинених поширенням COVID–19. / за заг. ред. О. Драган, С. Брехова, О. Нагорічної. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. 96 с. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5593/1/4991_IR.pdf (дата звернення 18.11.2022)

134. Федоровська І. М. Проблеми розвитку технопарків на Україні. Теоретичні і практичні аспекти інтелектуальної власності. 2009. №4. С. 94–98.

135. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. – Харьков: 1974. С. 185

136. Цивільне право в Україні: Підручник У 2 частинах. Частина перша. /Р.Б. Шишка (кер. авт. кол, наук. редактор), О.Р. Шишка, І.Р. Шишка, Р.Б. Шишка К.: 2013. 630 с.

137. Цивільний кодекс України. : Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV: станом на 02 квіт. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 02.03.2020)

138. Черепанин М. І. Оподаткування суб’єктів малого бізнесу: сучасний стан та напрями реформування. *Молодий вчений*. № 12.1 (40). 2016 р. С.996-998.

139. Чому не вводиться податок на виведений капітал? Роз’яснює міністр фінансів. *Дебет–Кредит* 09.11.2020. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/profits-tax/66002>(дата звернення 14.11.2022)

140. Шорохова Ю. С. Історія виникнення податку на прибуток підприємств на теренах України. *Проблеми законності*. 2015. №128. С. 112-118.

141. Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2012. 199 с. С. 33-34.

142. Шумпетер Й. Теорія економічного розвитку. Київ: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2011. 242с.
143. Юхименко П.І., Федосов В.М. Українська фінансова наука: генеза, еволюція, ренесанс. *Фінанси України*. 2.12. №3. С. 3-30.
144. Янок Д. А. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємств. *Економіка АПК*. 2003. №11. С.91-95.
145. Ярошенко Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. – К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. – 416 с..
146. Amat Jean-Paul, La forêt entre guerre et paix, 1870-1995. Étude de biogéographie historique sur l'Arc meusien, de l'Argonne à la Woëvre. *Thèse d'État de géographie physique*, Univ. Lille 1, 1999. 1. 200 p.
147. Bond, S., & Devereux, M. P. Cashflow taxes in an open economy. *C.E.P.R. Discussion Papers*. 2002. №. 3401. 31p. Url: <https://eml.berkeley.edu/~burch/Bond.pdf> (дата звернення 14.11.2022)
148. Brown E.C., Business Income Taxation and Investment Incentives, w: L.A. Metzler, A.H. Hansen, Income, Employment and Public Policy: Essays in Honor of Alvin H. Hansen, New York 1948, за: J.M. Mintz, J. Seade, Cash Flow or Income? The Choice of Base for Company Taxation, „The World Bank Research Observer”, vol. 6, no. 2, July 1991, s. 177-190.
149. Colander D. C. Microeconomics. N.Y. : McGraw-Hill, 2001 . 480 p
150. Corporate income tax. Encyclopædia Britannica. URL: <https://www.britannica.com/topic/ad-valorem-tax>
151. Dewey John, The Historic Background of Corporate Legal Personality. *Yale Law Journal*. Vol. XXXV, April 1926. pages 655–673
152. Establishing Science and Technology Parks: A Reference Guidebook for Policymakers in Asia and the Pacific. . *ESCAP*. 2019 C. 23–25.

153. Etzkowitz H., Leydesdorff L. The Triple Helix University-Industry-Government Relations: Laboratory for Knowledge-Based Economic Development. *EASST Review*. 1995. Vol. 14. № 1. P. 14–19.
154. Exit capital tax. Exit capital tax (ECT): pros and cons. URL: <https://inventure.com.ua/en/analytics/articles/exit-capital-tax-ect:-pros-and-cons>
155. Hayek, F. A. The Political Ideal of the Rule of Law. Fiftieth Anniversary Commemoration Lectures: National Bank of Egypt. 1955. p. 2, Cairo 8-67.
156. IASP official site. URL: <https://www.iasp.ws/our-industry/definitions>.
157. Kahn J. The biggest tax rip off. *Polit. Affairs*, N. Y. 1980, vol. 59. №12. P. 22–24.
158. Kanti., Saha, Tushar (2010). Textbook on legal methods, legal systems and research.
159. Karmalita, M.V., Iakymchuk, N.Y., Kasianenko, L.M., Lukashev, O.A., Andrushchenko, H.S. The Category of Fairness of a Taxpayer and Its Reflection in Law Enforcement Practice. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, [S.l.], v. 10, n. 5, p. 1452-1458, sep. 2019. ISSN 2068-696X. URL: <https://journals.aserspublishing.eu/jarle/article/view/4830>>.
160. Kasianenko, L.M. Subjects of Tax Relations: Features of Legal Status and Classification. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. 2019. Volume X, Winter, 7(45). 2024 – 2031. URL: <http://journals.aserspublishing.eu/jarle/index>.
<https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57215022137>.
161. Leheza, Y., Novytskyi, A., Kravziuk, A., Repekha, N., & Yefremov, A. Guarantees within tax legal relations: challenges of the present day. *Cuestiones Políticas*. 202139(71), 405-416.
162. Lewis A. Kornhauser and W. Bentley MacLeod (June 2010). ["Contracts between Legal Persons"](#). National Bureau of Economic Research. [doi:10.3386/w16049](https://doi.org/10.3386/w16049)

163. OECD iLibrary: URL: <https://doi.org/10.1787/d30cc412-en>
164. OECD. OECD Reviews of Regional Innovation Regions and Innovation Collaborating OECD. 2013. URL: https://books.google.com.ua/books?id=GXosAgAAQBAJ&pg=PA123&lpg=PA123&dq=cross-border+technological+parks&source=bl&ots=99BQk10czx&sig=ACfU3U3_d7zgMU_FM686LTUQC9UQgSsQQ&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwiIg976qrbpAhWQ posKHbkuArIQ6AEwAHoECAYQAAQ#v=onepage&q&f=false.
165. Orlikowski P., Estoński CIT. Kościński: możliwe rozszerzenie, Money. pl, URL: <https://www.money.pl/gospodarka/estonski-cit-koscinski-mozliwe-rozszerzenie-6546489638832832a.html>, dostęp: 24.08.2020.
166. Pakholiuk A.M. (2020). Taxation of innovation activities in the agricultural sector under the laws of Ukraine. *Law. Law. Human. Environment*, 11(4): 60-66. URL: [hps://doi.org/10.31548/law2020.04.007](https://doi.org/10.31548/law2020.04.007).
167. Punda Aleksander, Jeremiasz Kalus, Jan Žukovskis Taxation of Individual Activity in Europe: Case Study of Poland, Lithuania, Ukraine. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. 2022. Vol. 44. No. 3: 302-312. URL: <https://ejournals.vdu.lt/index.php/mtsrbid/article/view/3507/2275> (дата звернення: 15.08.2023)
168. Saha David, Betliy Oleksandra. Taxation of distributed profits: International Experience. Policy Briefing Series [PB/03/2017]. Berlin/Kiev, May 2017. URL: https://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2017/05/PB_03_2017_en.pdf
169. Sander P., Teder A., Viikmaa K., Kantšukov M. The Distributed Profit Based Corporate Taxation, and the Valuation of Cash Holdings. *International Journal of Trade, Economics and Finance* 2014. vol.5, no.3, pp. 212-217, DOI: 10.7763/IJTEF.2014.V5.373

170. Sarnowski J., A. Łożykowski, P. Domaszczyńska, Estoński CIT dla Polski. Potencjał, model wdrożenia i oczekiwane efekty, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2020.

171. Special Economic Zones in Philippines. URL: https://training.itcilo.org/actrav_cdrom1/english/global/frame/epzppei.htm

172. Tax System In The Republic Of Moldova. URL: <https://www.mondaq.com/tax-authorities/1264700/tax-system-in-the-republic-of-moldova#>

173. Technology Policies in Japan: 1990 to the Present. URL: <https://www.nap.edu/read/12194/chapter/4>.

174. Waligóra K. Parki naukowe, technologiczne i przemysłowe jako narzędzie wspierające potencjał innowacyjny polskiej gospodarki. URL: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/10909/1/K_Waligora_Parki_naukowe_techologiczne_i_przemyslowe.pdf.

175. What is LEGAL ENTITY? definition of LEGAL ENTITY (Black's Law Dictionary)". *The Law Dictionary*. 19 October 2012.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Кравзюк А. В. Податок на виведений капітал як альтернатива податку на прибуток. *Ірпінський юридичний часопис*. №2 (6). 2021. С. 96-106.

URL:

https://drive.google.com/file/d/1N57IzLFnSs_NJsJByZHwrFpyRoD6YqLF/view

2. Кравзюк А.В. Порівняльна характеристика правового регулювання податку на прибуток підприємств та спрощеної системи оподаткування юридичних осіб. *Ірпінський юридичний часопис*. №1(5). 2021. С. 97-105.

URL:

<https://drive.google.com/file/d/10ZEeKDDxiMIAEIt6bFhgyBwwTOB9v9NZ/view>

3. Leheza, Y., Novytskyi, A., Kravziuk, A., Repekha, N., & Yefremov, A. (2021). Guarantees within tax legal relations: challenges of the present day. *Cuestiones Políticas*, 39(71), 405-416. (Web of Science) URL: <https://www.webofscience.com/wos/author/record/24338703>.

4. Солдусова А.В. Альтернативні підходи до правового забезпечення оподаткування спеціальних територіальних громад податком на прибуток підприємств. *Юридичний науковий електронний журнал*. №6. 2023. С. 387-391. URL: http://lsej.org.ua/6_2023/90.pdf

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Новицький А. М. Кравзюк А. В. Правові основи діджиталізації як пріоритетного напрямку реформування податкової системи. *Молодіжний податковий конгрес* [Електронне видання] : збірник тез (м. Ірпінь, 20 травня 2020 р.). Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 1347 с. С.593-595.

2. Кравзюк А.В. Деякі особливості правового забезпечення фінансової політики в Україні. *Матеріали Міжнародного податкового конгресу*. (м. Ірпінь, 3 грудня 2020 р.). Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 401 с.
<https://drive.google.com/file/d/1HmeKEaxTiS2nWyjH36e0OjOmpPf9ZA10B/view>

3. Солдусова А.В. Право та мораль при виборі альтернативного оподаткування у воєнний період. Збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції з нагоди відзначення Дня науки – 2023 в Україні «Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану» (23 травня 2023 року). Київ: ДНДІ МВС України. 2023. 508 с. С.358-360.