

6. "Fee for administrative services : installation and use" Center of political and legal reforms, available at : <http://pravo.org.ua/files/administr/doc2.doc> (access June 15, 2015).
7. "Ukrainians put "unsatisfactory" the quality of administrative services of the state", available at : <http://lfr.org.ua/ru/news/848-2013-12-19-news.html> (access June 15, 2015).
8. "As for ways of increasing the quality of administrative services to the population in Ukraine. Analytical note", available at : <http://www.niss.gov.ua/articles/1508/>
9. "Welcome to the Mayor's Office of Operations", available at : <http://www.nyc.gov/html/ops/html/home/home.shtml> (access June 15, 2015).
10. "What would you like to pay for?", available at : <http://a836-citypay.nyc.gov/> (access June 15, 2015).
11. "Answers for Business finding your way in Dutch rules, permits and subsidies", available at : <http://www.answersforbusiness.nl/> (access June 15, 2015).

УДК 343.13: 336.226.112.33: 658

УСТАНОВИ КРИМІНАЛЬНО-ВИКОНАВЧОЇ СИСТЕМИ ТА ЇХ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ПЛАТНИКИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Шорохова Ю.С., аспірант

*Національний університет імені Ярослава Мудрого, вул. Пушкінська, 77, м. Харків, Україна
shorohova.yuliya@mail.ru*

Статтю присвячено аналізу такого виду платника податку на прибуток підприємств, як установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту. Автор аналізує зміни до податкового законодавства, пов'язані із зазначеним суб'єктом податкових правовідносин. Важлива увага приділяється позиціям деяких учених, які працювали в цьому напрямі.

Ключові слова: платник, податок на прибуток підприємств, установи кримінально-виконавчої системи, підприємства, що використовують працю спецконтингенту, бюджетна установа.

УЧРЕЖДЕНИЯ УГОЛОВНО-ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ СИСТЕМЫ И ИХ ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ

Шорохова Ю.С.

*Национальный университет имени Ярослава Мудрого, ул. Пушкинская, 77, г. Харьков, Украина
shorohova.yuliya@mail.ru*

Статья посвящена анализу такого вида плательщика налога на прибыль предприятий, как учреждения уголовно-исполнительной системы и их предприятия, которые используют труд спецконтингента. Автор анализирует изменения в налоговом законодательстве, касающиеся указанных субъектов налоговых правоотношений. Особенное внимание уделяется позициям некоторых ученых, работавших в этом направлении.

Ключевые слова: плательщик, налог на прибыль предприятий, учреждения уголовно-исполнительной системы, предприятия, использующие труд спецконтингента, бюджетное учреждение.

INSTITUTIONS OF PENITENTIARY SYSTEM AND THEIR ENTERPRISES AS PAYERS OF CORPORATE INCOME TAX

Shorokhova Yu.S.

*Yaroslav Mudryi National law university, str. Pushkinska, 77, Kharkiv, Ukraine
shorohova.yuliya@mail.ru*

The purpose of the article by Shorokhova Yulia "Institutions of Penitentiary System and Their Enterprises as Payers of Corporate Income Tax" is to highlight points of concern regarding the issue of income tax payment by penal institutions and their enterprises that use the labor of special contingent, direct revenues received from their activity in accordance with the provisions of a specially authorized central executive body on penitentiary issues in Ukraine to finance economic activities of institutions and enterprises with the inclusion of amounts of such income to the relevant estimates of funding approved by the mentioned executive authority.

Considering the scientific literature and articles of scholars who explored these questions by analyzing the tax and other legislation, the main issue that attracted attention was the following: whether the institutions of penitentiary system and their enterprises are taxable with income and, if so, what the reasons for their exclusion from the list of taxpayers by legislator were.

Considering the issue of income tax regarding the referred subjects, the author analyzed a number of important concepts, such as “state-funded institution” and “non-profit institution”. It is believed that the definition of these concepts is important and necessary to formulate the correct questions about the goals of this article.

Having studied some sources, the author concludes that with the introduction of recent changes in tax legislation of Ukraine, there appeared a number of inconsistencies associated with collisions and inaccuracies in the Tax Code of Ukraine. It is therefore reasonable to consider the example of a particular taxpayer of income tax to pay attention to issues that occur in these legal relations.

The purpose of this paper is to analyze the tax legislation in respect of such taxpayers of income tax as institutions of the penal system and their enterprises, which use labor of special contingent. During the investigation, it became clear that they are public institutions and are not subject to income tax if they are entered in the register of non-profit companies and organizations. Instead, the company is a full payer of corporate income tax, because in order to be non-taxable, company has to receive the benefit, according to the Handbook of benefits.

Key words: taxpayer, income tax, institutions of penitentiary system, enterprises that use the labor of special contingent, state-funded institution.

Аналіз важливості ролі, яку відіграє податок на прибуток підприємств у податковій системі України, зумовлює появу певної кількості складних питань щодо оподаткування окремих платників податку. Вважаємо за доцільне звернути увагу на такого суб'єкта, як установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ і підприємств із включенням сум цих доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади. Адже законодавець не включає цього суб'єкта в коло платників податку на прибутки підприємств. При цьому є певні протиріччя, які ми намагатимемося з'ясувати та зробити висновок щодо аналізованого проблемного питання.

Для того щоб повноцінно розглянути такого суб'єкта податкових правовідносин, як установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, що використовують працю спецконтингенту, необхідно спочатку визначити саме поняття платника податків. Для цього вважаємо за доцільне вивчити роботи щодо аналізованого питання таких учених, як М.П. Кучерявенко, Н.І. Хімичева, Д.В. Вінницький [1; 2; 3].

Так, М.П. Кучерявенко розкриває зміст поняття платника податків та розглядає його обов'язок щодо сплати податку: «Платник податків – це суб'єкт податкового права, на якого законом покладено комплекс податкових обов'язків». Науковець наголошує на обов'язку платника сплачувати податок за рахунок власних коштів, вказуючи при цьому на такі обставини:

- 1) сплата податку у виняткових випадках може здійснюватися за рахунок позикових коштів;
- 2) сплата деяких податків пов'язана з відмінностями формального й реального платника [1, с. 160].

Н.І. Хімичева зазначає, що суб'єктами податкового права є особи, які мають правосуб'єктність і потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин [2, с. 74].

Д.В. Вінницький виділяє дві важливі підстави для визначення особи як суб'єкта податкового права. Учений насамперед звертає увагу на те, що суб'єктом податкового права є індивідууми та колективні утворення, які здатні брати участь у податкових відносинах і виступати носіями податкових прав та обов'язків, передбачених законодавством, нормативно-правовими актами органів місцевого самоврядування й міжнародними актами [3, с. 8].

Науковці акцентують увагу на важливості існування платника податку як суб'єкта податкових правовідносин, адже саме він виконує свій податковий обов'язок зі сплати податку й наповнення державної скарбниці. Одним із різновидів платника податків є установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, оскільки їм також притаманний обов'язок щодо сплати податку на прибуток підприємств за виникнення відповідних обставин, встановлених законодавством.

Проаналізувавши теоретичні погляди науковців, слід звернутися до податкового законодавства та розкрити проблемні моменти дослідження.

Розглядаючи такого суб'єкта, як установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ і підприємств із включенням сум цих доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади, вважаємо за доцільне відразу розділити таких суб'єктів на два види:

- 1) установи кримінально-виконавчої системи;
- 2) підприємства установ кримінально-виконавчої системи, які використовують працю спецконтингенту.

Перш ніж розглядати цих суб'єктів, зазначимо, що зі змінами, внесеними в Податковий кодекс України (далі – ПКУ) в грудні 2014 р., таких суб'єктів було виключено з переліку платників податку на прибуток підприємств. У зв'язку із цим вважаємо за доцільне дослідити питання, чи є виключення установ кримінально-виконавчої системи та їх підприємств зі ст. 133 «Платник податку» ПКУ запорукою того, що зазначений суб'єкт звільняється від сплати податку на прибуток підприємств [4].

Насамперед необхідно визначити статус цих суб'єктів податкових правовідносин. Так, установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, є юридичними особами, мають печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, інші печатки й штампи, рахунки в установах банків. Фінансування установ виконання покарань здійснюється за рахунок коштів Державного бюджету України та інших джерел, передбачених законом. Під іншими джерелами законодавець розуміє прибуток, отриманий підприємствами установ виконання покарань, які використовують працю спецконтингенту (тобто спецконтингенту, який відбуває покарання у відповідних установах і працює на підприємствах, що створюються при таких установах, прибутки від роботи якого направляються на їх же фінансування).

У ПКУ раніше зазначалося, що підприємства, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ і підприємств [4].

Пункт 3 ст.24 Закону України «Про Державну кримінально-виконавчу службу України» встановлює, що установи виконання покарань, у яких засуджені особи залучаються до суспільно корисної праці, спрямовують доходи, отримані від діяльності цих установ, на фінансування їх діяльності [5].

З огляду на вищенаведені аргументи можна зробити висновок, що якщо підприємства установ виконання покарань, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ і підприємств, то таке підприємство звільняється від оподаткування. Тобто якщо зазначених суб'єктів розглядати окремо та дотримуватися логіки аналізу попереднього суб'єкта, то вони оподатковуються по-різному.

Оскільки установи виконання покарань є бюджетними установами (адже згідно з Бюджетним кодексом України бюджетною установою є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету відповідно), то такі суб'єкти правовідносин є неприбутковими. Бюджетні установи працюють не заради отримання прибутку, а для задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства. Кошти державного й місцевих бюджетів надаються їм безповоротно. Бюджетні установи не мають статутного капіталу, а всі їхні активи є державною або комунальною власністю [6]. Так, з наведеного визначення стає зрозумілим, що установи кримінально-виконавчої системи в цілому відповідають зазначеному статусу, тобто повністю фінансуються з державного бюджету та не отримують прибутку, а метою діяльності їх не є отримання прибутків. Отже, вони звільняються від сплати податку на прибуток підприємств.

Натомість незрозумілим залишається питання щодо підприємств, які використовують працю спецконтингенту, а саме чи є вони платниками податку на прибуток підприємств. Адже це державні підприємства, і вони отримують прибуток. Проте якщо виходити з логіки, що підприємства установ виконання покарань, у яких засуджені особи залучаються до суспільно корисної праці, спрямовують доходи, отримані від діяльності цих установ, на фінансування діяльності самих установ виконання покарань, то вони в підсумку є неприбутковими, адже всі надходження направляються на

фінансування зазначених установ. Із цього постає, що метою їх діяльності є отримання прибутку для подальшого направлення таких доходів саме на фінансування зазначених установ.

З огляду на вищезазначену ситуацію (отримання коштів підприємствами з метою їх подальшого направлення на фінансування установ виконання покарань) у 2014 р. було чітко визначено їх статус. Зокрема, регламентовано, що їх звільнено від оподаткування та віднесено до пільгової категорії платників податку на прибуток підприємств, оскільки всі отримані ними кошти направляються на фінансування установ виконання покарань. Так, у Довіднику пільг № 72/2 зазначалося, що установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ і підприємств із включенням сум цих доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади, якою вони звільнялися від оподаткування [7]. Відповідно до таких міркувань стає зрозумілим, за яким критерієм зазначені підприємства звільнюються від оподаткування.

Однак на сьогодні проблема полягає саме в тому, що такі підприємства не зазначені в Довіднику пільг. Це свідчить про те, що якщо підприємства установ виконання покарань не наведені в Реєстрі пільг, а такий суб'єкт виключено з переліку платників податку на прибуток, то не зрозуміло, чи буде він взагалі таким платником.

Отже, у результаті аналізу вищенаведених аргументів і з огляду на останні зміни щодо питання оподаткування установ кримінально-виконавчої системи та їх підприємств, які використовують працю спецконтингенту й спрямовують доходи, отримані від його діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ і підприємств із включенням сум цих доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади, слід зробити такі висновки:

1) установи кримінально-виконавчої системи не будуть сплачувати податок на прибуток підприємств, оскільки вони підпадають під ознаки бюджетної установи. Можемо стверджувати, що цей суб'єкт фінансується з державного бюджету та звільняється від оподаткування тому, що є бюджетною установою. З огляду на зміст проаналізованого матеріалу зрозуміло, що не всі бюджетні установи звільнюються від оподаткування, а лише ті, які є неприбутковими, тобто метою діяльності яких не є отримання прибутку. Ось чому цей суб'єкт податкових правовідносин є саме таким, і він не буде сплачувати податок на прибуток підприємств;

2) що стосується підприємств, які використовують працю спецконтингенту та спрямовують доходи, отримані від його діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ і підприємств із включенням сум цих доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади, то спочатку здається, що це логічно. Законодавець виключив цього суб'єкта з переліку платників податку на прибуток підприємств, оскільки самі підприємства, які використовують працю спецконтингенту та отримують прибутки від власної діяльності, направляють усі свої надходження саме на фінансування установ кримінально-виконавчої системи (раніше вони звільнялися від оподаткування за цим критерієм, їх було внесено до Довідника пільг). Однак нині ситуація інша: їх немає в переліку пільгових платників податку. Тому можна зробити висновок, що підприємства установ виконання покарань є платником податку на прибуток, їх необхідно включити до ст.133 «Платник податку» ПКУ.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 536 с.
2. Химичева Н.И. Налоговое право : учебник / Н.И. Химичева. – М. : БЕК, 1996. – 336 с.
3. Винницький Д.В. Суб'єкти податкового права / Д.В. Винницький. – М. : Норма, 2000. – 192 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р№ 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>.

5. Про Державну кримінально-виконавчу службу України : Закон України від 23 червня 2005 року № 2713-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2713-15>.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
7. Довідник пільг : Пільга № 11020210 [Електронний ресурс]. – 2014. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

REFERENCES

1. Kucheryavenko, M.P. (2012), *Podatkove pravo Ukrainy: pidruchnyk* [Tax law of Ukraine : textbook], Pravo, Kharkiv, Ukraine.
2. Khimicheva, N.I. (1996), *Nalohovoe pravo* [Tax law], БЕК, Moscow, Russia.
3. Vinnitskiy, D.V. (2000), *Subekty nalogovogo prava* [The subjects of the tax law], Norma, Moscow, Russia.
4. “Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 № 2755-VI”, available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>.
5. “On the State Penal Service of Ukraine” : Law of Ukraine from June 23, 2005 № 2713-IV, available at : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2713-15>.
6. “Budget Code of Ukraine from 08.07.2010 № 2456-VI”, available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
7. (2014), “Directory of benefits : Benefit № 11020210”, available at : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.