

## УПРАВЛІННЯ ЗАЛІЗНИЦІ ТА ПІДПРИЄМСТВА ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ ЯК ПЛАТНИКИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

### MANAGEMENT OF AND RAILWAY TRANSPORT COMPANIES AS THE INCOME TAX PAYER

Шорохова Ю.С.,

аспірант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена аналізу такого виду платника податку на прибуток підприємств, як управління залізниць та підприємства залізничного транспорту. Автор аналізує зміни до податкового законодавства, які пов'язані із зазначеним суб'єктом податкових правовідносин. Розглядає точки зору деяких вчених, які працювали у цьому напрямку.

**Ключові слова:** платник, податок на прибуток підприємств, управління залізниць, підприємства залізничного транспорту, податкове законодавство.

Статья посвящена анализу такого вида плательщика налога на прибыль предприятий, как управление железной дороги и предприятий железнодорожного транспорта. Автор анализирует изменения в налоговом законодательстве, которые связаны с указанным субъектом налоговых правоотношений. Рассматривает точки зрения некоторых ученых, работавших в этом направлении.

**Ключевые слова:** плательщик, налог на прибыль предприятий, управления железной дороги, предприятия железнодорожного транспорта, налоговое законодательство.

This article analyzes this type of payer corporate income tax as management of the railway and railway companies. The author analyzes changes in the tax law which are connected with the specified subject of tax legal relationship. Considers the points of view of some scientists working in this direction.

**Key words:** payer, company income tax, management of the railway, railway transport enterprise, tax law.

**Постановка проблеми.** Дослідження важливості ролі, яку відіграє податок на прибуток підприємств у податковій системі України, породжує певну кількість запитань щодо оподаткування окремих платників податку. У цій статті ми вважаємо за необхідне звернути увагу на такого суб'єкта, як управління залізниць, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту та підприємства залізничного транспорту, їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту. Справа в тому, що правовий статус такої особи за всіма критеріями відповідає статусу платника податку на прибуток підприємств. Але законодавець не включає цього суб'єкта у коло платників податку на прибуток підприємств. Тому вважаємо за необхідне дослідити поставлену проблему та запропонувати шляхи її вирішення.

**Процес дослідження.** У статті йдеться про недосконалість податкового законодавства стосовно такого виду платника податку на прибуток підприємств, як управління залізниць та підприємства залізничного транспорту. Тому не буде перебільшенням звернути увагу на незрозумілості, які з'явилися з прийняттям змін до Податкового кодексу України (далі ПКУ).

Саме тому метою статті є аналіз норм ПКУ та інших законодавчих актів, що регулюють питання стосовно кола платників податку на прибуток підприємств, у зв'язку з чим з'являється можливість звернути особливу увагу на управління залізниць, яке отримує прибуток від основної діяльності заліз-

ничного транспорту та підприємства залізничного транспорту, їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту саме у якості таких платників.

**Виклад основного матеріалу.** Безсумнівним є той факт, що податки відіграють важливу роль у житті суспільства, держави та кожного окремого громадянина. Висловлювання поважних мислителів та філософів є тому доказом. Так, Ф. Нітті, зазначав: «Жодне суспільство не може обійтися без податків». Ф. Рузвельт наголошував на тому що, «податки – це внески, які ми сплачуємо за привілеї членства в організованому суспільстві». Ч. Уорнер говорить: «Дорога цивілізації вимощена квитками про сплату податків» [1; 2; 3].

Податок на прибуток підприємств не є виключенням, а, навпаки, відіграє важливу роль у формуванні значної частини податкових надходжень. Але не всі підприємства, організації і установи (інші види юридичних осіб) та суб'єктів, які підпадають під оподаткування таким податком, повинні сплачувати його. Стосовно цього питання існують певні виключення та проблемні моменти.

1 січня 2015 р. набули чинності зміни до Податкового кодексу України [4], який регулює взаємозв'язки між суб'єктами податкових правовідносин. Цим актом було запроваджено низку важливих змін до чинної податкової системи держави, які не оминули і сферу оподаткування прибутку підприємств, зокрема норм, що встановлюють види платників податку на прибуток.

Окремі теоретичні питання, присвячені проблемам оподаткування платників податків, входять у коло інтересів багатьох учених. Зокрема їм присвячено публікації М.П. Кучерявенка, А.В. Бризгаліна, С.В. Запольського [5, с. 102; 6, с. 386; 7, с. 97]. Усі вчені у своїх дослідженнях сходяться у тому, що платник податку є одним із найважливіших суб'єктів податкових правовідносин, адже саме він виконує свій податковий обов'язок, тим самим поповнюючи державну скарбницю.

Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків.

А.В. Бризгалін дає таке визначення суб'єкту податкових правовідносин: суб'єкти податкових відносин – це платники податків, на яких покладаються обов'язки сплати податків і зборів за рахунок власних коштів. Далі вчений наводить таку класифікацію:

- 1) державні органи (митні та податкові органи);
- 2) платники податків (фізичні, юридичні особи та їх філії та представництва);
- 3) особи, які сприяють сплаті податків та зборів, – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків зі сплати податків.

С.В. Запольський розглядає суб'єкта податкових правовідносин в ракурсі співвідношення його прав та обов'язків. Вчений зазначає, що «поряд з суб'єктивним обов'язком у суб'єкта податкових правовідносин є і суб'єктивні права – вид та міра можливої або дозволеної поведінки у сфері податкових правовідносин, законодавчо закріплених і гарантованих, якими наділяється особа, вступаючи у податкові правовідносини».

Проаналізовані точки зору вчених з приводу суб'єкта податкових правовідносин є важливими для огляду та визначення статусу такого виду платника податків, як управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурних підрозділів, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту. Але для повного, всестороннього аналізу зазначених суб'єктів податкових правовідносин необхідно розглянути законодавство.

Питання правового статусу управління залізницею, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурних підрозділів, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту, ми почнемо розглядати із Закону України (далі ЗУ) «Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування». Згідно з цим Законом акціонерне товариство утворюється як публічне, 100% акцій якого закріплюються у державній власності на базі Державної адміністрації залізничного транспорту України, а також підприємств, уста-

нов та організацій залізничного транспорту загального користування.

Засновником Товариства є держава в особі Кабінету Міністрів України. Також до складу залізничного транспорту входять підприємства залізничного транспорту, що здійснюють перевезення пасажирів, вантажів, багажу, пошти, рухомий склад залізничного транспорту, залізничні шляхи сполучення, а також промислові, будівельні, торговельні та постачальницькі підприємства, навчальні заклади, технічні школи, дитячі дошкільні заклади, заклади охорони здоров'я, фізичної культури та спорту, культури, науково-дослідні, проектно-конструкторські організації, підприємства промислового залізничного транспорту та інші підприємства, установи та організації незалежно від форм власності, що забезпечують його діяльність і розвиток [8]. Згідно з вищезазначеним Законом управління залізницею, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту, є акціонерним товариством, в якому 100% статутного капіталу знаходяться у власності держави.

Відповідно до ЗУ «Про управління об'єктами державної власності» господарські товариства, 50% і більше акцій (часток, паїв) яких знаходяться у статутних капіталах господарських товариств, частка держави в яких становить 100%, сплачують дивіденди безпосередньо до Державного бюджету України, але не менше 30%, пропорційно до розміру державної частки у статутних капіталах господарських товариств, акціонером яких є держава і володіє в них контрольним пакетом акцій [9].

Виходячи з цього, стає зрозумілим, що управління залізницею, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту та підприємства залізничного транспорту, їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту є платниками податку на прибуток підприємств. Адже господарська організація, у статутному капіталі якої є корпоративні права держави, за підсумками календарного року зобов'язана спрямувати частину чистого прибутку на виплату дивідендів згідно з порядком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

Але тоді слід визначити, який правовий статус мають підприємства залізничного транспорту. Так, в ЗУ «Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування» йшлося і про підприємства, але не ясно, як саме вони сплачуватимуть податок і чи сплачуватимуть взагалі.

Розглянемо визначення, яке надає Господарський кодекс України (далі ГКУ). Відповідно до п. 1 ст. 62 Господарського кодексу України підприємство – самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-до-

слідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом та іншими законами. Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків та може мати печатки [10]. Тобто підприємство залізничного транспорту є державним підприємством, яке здійснює господарську діяльність, має самостійний баланс та рахунки в установах банків. Тоді підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту, сплачують податок на прибуток підприємств. Але в статті ПКУ така норма відсутня.

Слід зазначити, що до прийняття останніх змін до ПКУ в переліку платників податку у ст. 133 «Платник податку» розділі III було закріплено такий вид платника, як управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту. У поточній редакції ПКУ такий платник відсутній; більш того, ми не знаходимо його ні в пункті 133.1.1 («суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами»), ні в ст. 142 ПКУ «Звільнення від оподаткування» [4]. А отже, виходить, що управління залізниці, які отримують прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту, є платниками цього податку.

Далі, у ст. 133 ПКУ, зазначено, що від оподаткування податком на прибуток підприємств звільнюються бюджетні установи [4]. Роз'яснимо, що таке бюджетна установа згідно з українським законодавством.

Стаття 2 Бюджетного кодексу України закріплює, що бюджетна установа – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно до державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими. До бюджетних установ належать Верховна Рада України, Адміністрація Президента України, міністерства й відомства, місцеві державні адміністрації; органи місцевого самоврядування (районні, районні в містах, міські, селищні, сільські ради), державні й комунальні підприємства, установи й організації, що фінансуються виключно з бюджетів усіх рівнів. 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. До бюджетної сфери належать також установи різних галузей і видів діяльності (освіта, охорона здоров'я, культура, наука тощо) [11].

Також для подальшого дослідження поставленого питання необхідно визначити такі поняття, як «основна діяльність» та «неприбуткові установи». Основна діяльність – це діяльність неприбуткових організацій з надання благодійної допомоги, просвітницьких, культурних, наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, зі створення системи соціального самозабезпечення громадян та для інших цілей, передбачених статутними документами, укладеними на підставі норм відповідних законів про неприбуткові організації. Статутні документи неприбуткових організацій повинні містити вичерпний перелік видів їх діяльності [12].

До основної діяльності залізничного транспорту відноситься діяльність усіх взаємозв'язаних у межах єдиного виробничо-технологічного комплексу підприємств залізничного транспорту, спрямована на забезпечення перевезень пасажирів, вантажів, багажу, вантажобагажу, пошти та виконання пов'язаних з ними робіт (послуг) [13].

Неприбуткові підприємства, установи та організації – це такі підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких не є одержання прибутку, а є провадження благодійної діяльності та діяльності меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством. Також підприємство, установа або організація визнається неприбутковою, якщо вона внесена до Реєстру неприбуткових організацій.

Звідси стає зрозумілим, що управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту, є платниками цього податку. Вони не є неприбутковими, адже вони отримують прибуток і метою їх діяльності є надання послуг та отримання за це прибутку. Але вони є бюджетними, тобто їх фінансування здійснюється з державного бюджету.

Тобто, проаналізувавши нормативно-правові акти щодо такого виду платника податку, як управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту, можна зробити висновки щодо існуючого протиріччя законодавчого врегулювання цього питання. Отже, якщо у ст. 133 ПКУ «Платник податку» не зазначено цього суб'єкта (а точніше, його виключено взагалі), також його немає і в переліку суб'єктів, які звільнюються від оподаткування, згідно зі ст. 142 ПКУ [4]. Таким чином, виходячи з логіки законодавця, управління залізниці та підприємства залізничного транспорту не є платником податку на прибуток.

Але, спираючись на аналіз вище розглянутого матеріалу, з'явилась можливість відмітити, що управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, повинні здійснювати відрахування до державного бюджету. У свою чергу підприємства залізничного транспорту є повноцінним платником податку на прибуток

підприємств. Адже для того, щоб підприємство не оподатковувалося податком, воно повинне отримати пільгу згідно з Реєстром пільг, або всі виручені кошти направляти на фінансування управління залізничного транспорту. Доказом того, що управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту, є окремими видами платників податку, є те, що вони окремо подають звітність.

Тому вважаємо недоцільним позицію законодавця щодо виключення такого виду суб'єктів податкових правовідносин, як управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту, підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту з кола платників податку на прибутку. Вважаємо, що необхідно внести зміни в ПКУ та повернути цим суб'єктам статус платників податку на прибуток підприємств.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Vita e opera di Francesco Saverio Nitti di Francesco [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dialetticaefilosofia.it/public/pdf/69nitti.pdf>.
2. Франклин Д.Р. Словарь Американской истории / Д.Р. Франклин / под ред. Т. Первиса. – 2007. – 340 с.
3. Уорнер Ч. Викицитатник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ru.wikiquote.org/wiki/%>.
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. Кучерявенко М.П. Податкове право України : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – С. 102.
6. Налоги и налоговое право : [учеб. пособие] / под ред. А.В. Брізгаліна. – С. 386.
7. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : [монография] / С.В. Запольский. – М. : Эксмо, 2008. – С. 97.
8. Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/232/9>.
9. Про управління об'єктами державної власності : Закон від 21.09.2006 р. № 185-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/185-16>.
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
11. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
12. Лист : Державна податкова адміністрація України «Щодо оподаткування неприбуткових установ і організацій» від 10.12.2002 р. № 4315/4/19-0115 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.4164.0>.
13. Постанова від 30.03.2011 р. № 316 «Про затвердження переліку робіт і послуг, що належать до основної діяльності залізничного транспорту, та Порядку перерозподілу надходжень доходу від основної діяльності залізничного транспорту» № 720(720-2014-п) від 29.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/316-2011>.