

Віра Хомутенко, к. е. н., професор

старший судовий експерт Одеського НДЕКЦ МВС України

Алла Хомутенко, к. е. н., доцент

доцент кафедри фінансів Одеського національного економічного університету

ФРАГМЕНТАРНИЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ДІЇ РЕГУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Vera Khomutenko, Ph.D., Professor

Senior Judicial expert Odessa Research of Forensic Center of Ministry of Interior of Ukraine

Alla Khomutenko, Ph.D., Associate Professor

Associate Professor of Finance department Odessa National Economic University

FRAGMENTARY ANALYSIS OF ACTION MECHANISM REGULATORY FUNCTION OF INCOME TAX ENTERPRISES IN UKRAINE

The mechanism of taxation of corporate profits Ukraine is investigated in the article. It is analyzed statistical data describing the basic elements of the income tax of enterprises namely: object, taxpayer, tax rate, tax incentives, calculation of tax. The evaluation of the quantity of taxpayers on profits of enterprises and results of their operations have allowed asserting of the deterioration of the economic activity in the country in the 2014-2015 biennium. It is negative display the tax revenues to the state budget. Research of benefits provided income tax enterprises, showed that in recent years significantly reduced their list, as a result occurred reduce budget losses. It is discovered that regulatory capacity of the tax income enterprises used in Ukraine not fully. Systemic weaknesses mechanism of taxation of enterprises profit is formed and the need to address them is substantiated.

Key words: income tax enterprises, regulatory role, tax revenues, tax credits

У сучасних економічних умовах України досить гостро постає питання оптимізації державних фінансових ресурсів, у тому числі за рахунок удосконалення механізму формування дохідної бази бюджету. Як відомо, основним джерелом доходів бюджету виступають податкові надходження, серед яких одним з головних бюджетоутворюючих податків є податок на прибуток підприємств.

Складні політичні та економічні умови, нестабільність та складність вітчизняного законодавства, значний податковий тягар на бізнес обумовлюють необхідність проведення податкового реформування в Україні взагалі та

механізму прибуткового оподаткування зокрема. Це питання в нинішніх умовах господарювання постає надзвичайно гостро, адже застосування ефективного механізму оподаткування прибутку підприємств перетворює податок на прибуток на дієвий інструмент збалансованого динамічного економічного зростання на засадах інноваційно-інвестиційного розвитку.

Одним з основних елементів механізму оподаткування прибутку підприємств є об'єкт оподаткування, законодавче уявлення про який за період незалежності України змінювалось декілька разів. Спочатку об'єктом був валовий дохід (1992 р., II-IV квартал 1993 р., 1994 р.), потім – виручка від реалізації (1995-1996 рр.), а I квартал 1993 р. та з 1997 р. по теперішній час – прибуток¹. Зауважимо, що порядок визначення такого об'єкту оподаткування переглядався вдвічі частіше, зокрема, в останнє – у 2015 р., коли було здійснено спробу максимального наближення порядку визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, до бухгалтерського обліку. Водночас, через діючий механізм визначення податкової амортизації дані про величину прибутку у податковому та бухгалтерському обліку залишатимуться різними. Таким чином, з одного боку, впроваджені реформи прибуткового оподаткування спрямовані на підвищення ефективності дії механізму оподаткування прибутку, а з іншого – вони негативно впливають на платників податків, яким із року в рік доводиться пристосовуватися до нових правил. З метою вирішення цієї проблеми необхідно ввести мораторій на внесення змін у податкове законодавство принаймні на два роки.

Оскільки об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств сьогодні виступає прибуток із джерелом походження з України та за її межами проаналізуємо динаміку цього показника. Проведений аналіз за період з 2008 по 2015 рр. засвідчив збільшення обсягу прибутку українських підприємств приблизно у 2 рази, що не відіграло суттєвої ролі у порівнянні зі збільшенням

¹ Молодецька О. М. Трансформація податкової системи України [Електронний ресурс] / О. М. Молодецька, Л. А. Буркова, Т. В. Семеняка // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2016. – Вип. 2. – С. 710-714. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/126.pdf

збитку в 5 разів (рис. 1). Темпи росту збитку за досліджуваний період суттєво випереджали темпи росту прибутку підприємств, що негативно позначилось на надходженнях податку на прибуток до державного бюджету України, приріст яких був від'ємним у 2015 р. у порівнянні з 2014 р. – 12,9%, а у порівнянні з 2011 р. – 36,5%. До основних причин таких тенденцій можна віднести економічну й політичну нестабільність в країні, а також тимчасову окупацію Автономної республіки Крим та Донецької й Луганської областей.

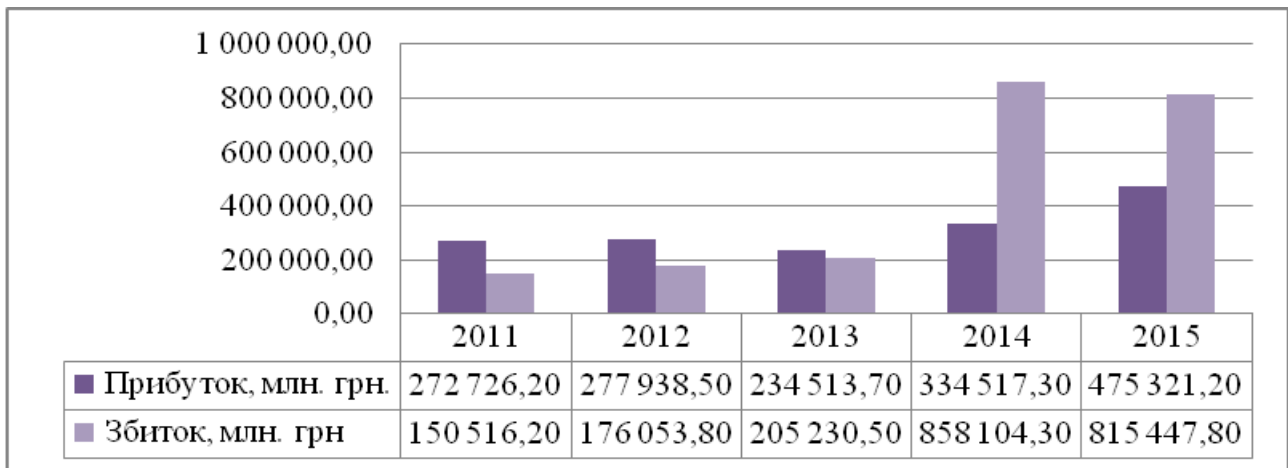


Рис. 1. Динаміка обсягів прибутку та збитку підприємств України за 2011-2015 рр.¹

Показниками, які характеризують економічний розвиток країни та можуть здійснювати суттєвий вплив на обсяги надходжень податку на прибуток до бюджету є розміри та кількість платників цього податку. Зазначимо, що у 2011-2013 рр. відбувалось поступове зростання, а вже у 2014 р. різке зменшення кількості платників податку на прибуток (на 16 тис. осіб), що свідчить про погіршення у цей період ділової активності в країні (табл. 1). Натомість, у 2015 р. ситуація покращилась: кількість платників податку на прибуток зросла на 19 тис. осіб, що пояснюється збільшенням кількості новостворених суб'єктів господарювання, а також переходом платників із спрощеної на загальну систему оподаткування.

¹ складено автором за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Динаміка кількості платників податку на прибуток підприємств за 2011-2015 рр.¹

Показник	2011	2012	2013	2014	2015
Кількість платників податків, тис. осіб	3849,9	3854,6	3908,4	3324,9	3249,7
Кількість юридичних осіб, тис. осіб	1181,4	1205,8	1238,2	1200,9	1248,8
Кількість платників податку на прибуток, тис. осіб	496,2	506,4	520,1	504,3	523,6
- % у загальній кількості платників	12,9	13,1	13,3	15,1	16,1

При проведенні реформування механізму оподаткування прибутку підприємств необхідно враховувати ефективну ставку з цього податку, що відображає усереднений фактичний рівень податкового навантаження на прибуток підприємств, який мав місце у відповідному році. Ефективна ставка розраховується як співвідношення обсягу надходжень податку на прибуток до державного бюджету України до фінансового результату до оподаткування прибуткових підприємств, а співвідношення ефективної податкової ставки до нормативної представляє собою коефіцієнт продуктивності податку (табл. 3). У випадку коли ефективна ставка податку перевищує нормативну – суб'єкти господарювання фактично несуть більше податкове навантаження, ніж визначено Податковим кодексом.

З таблиці видно, що за період з 2011 по 2015 рр. ефективна ставка податку на прибуток та коефіцієнт продуктивності податку на прибуток мають тенденцію до зниження. Проте, зниження ефективної ставки податку на прибуток у 2014-2015 рр. не є показником зниження рівня фактичного податкового навантаження, оскільки загострилася криза в Україні та зросла кількість збиткових підприємств. Обсяг податку на прибуток, що надходив до бюджету у 2014-2015 рр. різко зменшився, а фінансовий результат до оподаткування прибуткових підприємств збільшився лише за рахунок інфляції, тобто був проіндексований, що не реальний. Тому, показники ефективної

¹ складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

ставки податку на прибуток та коефіцієнта продуктивності у 2014-2015 рр. не демонструють реальну ситуацію в країні.

Таблиця 3

Розрахунок ефективної ставки та коефіцієнта продуктивності податку на прибуток у 2011-2015 рр.¹

Рік	Обсяг надходжень податку на прибуток до Державного бюджету України, млн. грн.	Фінансовий результат до оподаткування підприємств, що отримали прибуток, млн. грн.	Нормативна ставка податку на прибуток підприємств, %	Ефективна ставка податку на прибуток підприємств, %	Коефіцієнт продуктивності податку на прибуток
2011	54 739,44	272 726,20	23	20,07	0,87
2012	55 349,75	277 938,50	21	19,91	0,95
2013	54 318,42	234 513,70	19	23,16	1,22
2014	39 941,95	334 517,30	18	11,94	0,66
2015	34 776,33	475 201,80	18	7,32	0,41

За рахунок використання податкових інструментів держава має можливість впливати на інвестиційну активність підприємств. Саме тому в умовах зношеності основних фондів, наявності застарілих технологій виробництва, аварійності будівель та споруд актуалізується необхідність використання значного регулюючого потенціалу податку на прибуток, який сприятиме збільшенню капітальних інвестицій. Як свідчать офіційні дані, зі зростанням обсягу капітальних інвестицій зменшується ступінь зносу основних засобів. Так, ступінь зносу основних засобів по Україні за період з 2011 по 2015 рр. був найбільшим у 2014 р. – 83,5%, при найменшому обсязі капітальних інвестицій – 219419,9 млн. грн., а найменшим у 2015 р. – 60,1%, при величині капітальних інвестицій 273116,4 млн. грн.² Таким чином, вирішити проблему

¹ складено автором за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>; Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>; Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

модернізації матеріально-технічної бази національного господарства можливо за рахунок збільшення обсягу капітальних інвестицій, у т. ч. й іноземних, суттєвий вплив на які має рівень податкового навантаження.

З рис. 2 видно, що між рівнем податкового навантаження та обсягом прямих іноземних інвестицій в Україну існує прямий зв'язок (рис. 2). Тобто, зменшення рівня загального податкового навантаження на підприємства дозволить збільшити частку прямих іноземних інвестицій, яка у 2015 р. склала лише 3% усіх капітальних інвестицій, тоді як власні кошти підприємств становили 67,5%¹.

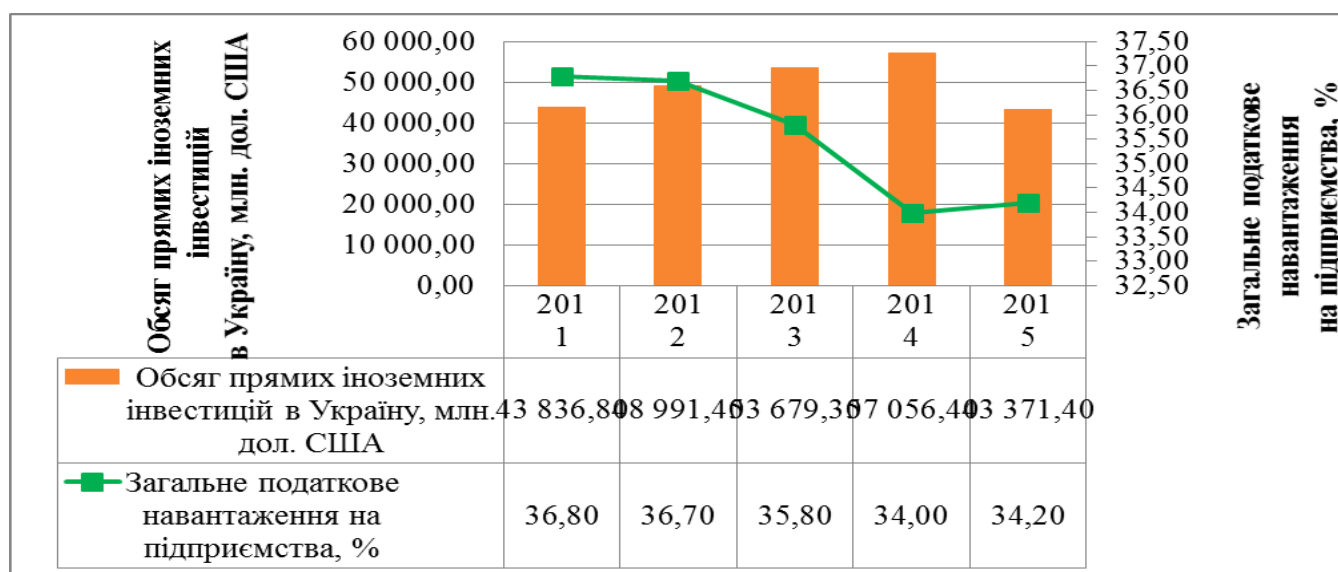


Рис. 2. Динаміка обсягу прямих іноземних інвестицій в Україну та рівня загального податкового навантаження на підприємства у 2011-2015 рр.²

Позитивний вплив на обсяги капітальних інвестицій, зокрема, та на розвиток підприємницької діяльності взагалі мають такі податкові інструменти як пільги. Водночас, податкові пільги негативно позначаються на обсягах надходжень податку на прибуток до бюджету. За період з 2011 по 2015 рр. в

¹ Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

² складено автором за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>; Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

Україні спостерігається тенденція до скорочення кількості пільговиків та, в результаті, – суми отриманих пільг. Скорочення переліку пільг з податку на прибуток вплинуло на значне зменшення питомої ваги втрат доходів бюджету від надання пільг з податку на прибуток з 25,97% у 2011 р. до 0,43% у 2015 р., зменшення питомої ваги інших податкових пільг з податку на прибуток з 18,23% у 2011 р. до 2,07% у 2014 р. та зменшення питомої ваги загальної суми отриманих податкових пільг з податку на прибуток з 20,40% у 2011 р. до 4,53 у 2014 р., що є позитивною характеристикою з фіскальної точки зору. Водночас, вже у 2015 р. відбулось встановлення нових податкових пільг з податку на прибуток, що призвело до зростання питомої ваги інших податкових пільг до 18,36% та зростання питомої ваги загальної суми отриманих податкових пільг з податку на прибуток підприємств до 13,52% (табл. 2).

Таблиця 2

Обсяги пільг з податку на прибуток підприємств за 2011-2015 рр.¹

Роки	Кількість пільговиків		Сума отриманих пільг, тис. грн.	
	Пільги, що є втратами доходів бюджету	Інші податкові пільги	Пільги, що є втратами доходів бюджету	Інші податкові пільги
2011	5469	8178	15366764,09	27622044,57
2012	4334	4342	15108778,38	5200281,78
2013	2748	555	5533229,68	3252441,32
2014	1991	466	4622997,32	2624006,47
2015	391	1132	236990,63	27470035,87

Пільги з податку на прибуток класифікують як ті, що призводять до втрат бюджету та інші податкові пільги. До першої групи відносять пільги, які мають безпосередній зв'язок з особливістю формування доходів та витрат платника, а також прибутку нерезидентів з урахуванням положень міжнародних договорів України. Під іншими податковими пільгами розуміються суми звільнень від оподаткування прибутку, у т. ч. звільнення від оподаткування доходу неприбуткових установ та організацій. Якщо розглядати частку пільг з податку на прибуток у надходженнях даного податку до державного бюджету України,

¹ складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

то можемо бачимо, що частка втрат доходів бюджету за період 2011-2015 рр. значно зменшилась – з 28,07% до 0,68%, що є позитивною тенденцією. Частка інших податкових пільг з податку на прибуток підприємств також зменшилась з 50,46% у 2011 р. до 6,57% у 2014 р.¹ Водночас, у 2015 р. відбулось суттєве збільшення суми інших пільг з податку на прибуток за рахунок впровадження нових пільг, зокрема було звільнено від оподаткування кошти спільного інвестування, витрати на недержавне пенсійне забезпечення, певні, визначені нормативно-правовими актами, результати від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів та ін.²

У сучасних економічних умовах в Україні доцільно було б реформувати систему пільгового оподаткування, зокрема, у напрямку надання податкових пільг з податку на прибуток тим підприємствам, які провадять свою діяльність у галузях, що належать до пріоритетних, встановивши при цьому чіткі критерії надання пільг, за якими вивільнені кошти будуть спрямовуватися на інвестування, модернізацію, а не виводитися за кордон.

На відміну від України, в країнах Європейського Союзу пільги³ з податку на прибуток спрямовані на розвиток підприємництва шляхом стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності (табл. 4). Інвестиційні пільги, що застосовуються в усіх країнах Європейського Союзу схожі – це неоподатковувані резерви інвестиційного призначення, прискорена амортизація, інвестиційна податкова знижка, інвестиційний податковий кредит та податкові канікули⁴. Такі пільги сприяють збільшенню прибутку підприємств після сплати податку, тобто збільшенню чистого прибутку.

¹ складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

² Довідник пільг № 73/2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/attentions/id/313>

³ Хомутенко А. В. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики / А. В. Хомутенко, Бзова Ю. І. // Науковий вісник ОНЕУ. – № 7 (239), 2016. – С. 15-21

⁴ Жидяк О. Р. Вдосконалення системи оподаткування підприємницьких структур аграрної сфери [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2092>

Відмінності між вказаними пільгами полягають не тільки у часі розподілу економії податків для підприємства, яке їх використовує, а й у механізмі їх впливу на потенціал такого суб'єкта господарювання.

Таблиця 4

Пільги з податку на прибуток підприємств, що застосовуються в країнах Європейського Союзу та в Україні¹

Країна \ Пільга	Неоподатковувані резерви	Прискорена амортизація	Інвестиційна податкова знижка	Інвестиційний податковий кредит	Податкові канікули
Австрія	+	+	-	-	-
Бельгія	+	+	+	-	-
Великобританія	+	+	+	-	-
Греція	+	+	-	-	-
Данія	+	+	+	-	-
Ірландія	+	+	-	+	-
Італія	+	+	+	-	+
Іспанія	+	+	+	+	-
Люксембург	+	+	-	+	-
Нідерланди	+	+	+	-	-
Німеччина	+	+	-	-	-
Португалія	+	+	+	+	+
Україна	-	+	-	-	+
Фінляндія	+	+	-	-	-
Франція	+	+	-	+	+
Швеція	+	+	-	-	-

Обрання того чи іншого виду пільги залежить від завдань податкової політики. Наприклад, підвищенню ефективності інноваційної діяльності сприяють податкові канікули, які передбачають звільнення від оподаткування на певний час суб'єкта господарювання (як правило до п'яти років або на термін відшкодування підприємством витрат на капітальні інвестиції). Саме на необхідності застосування такого інструменту в Україні й наголошують урядові реформатори. Більш того, Україна вже має досвід застосування податкових канікул. Так, Податковим кодексом передбачалось, що до підприємств,

¹ складено автором за даними: Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн: [Навч. посіб. для студ. вузів] / Я. В. Литвиненко, І. Д. Якушик; Міжрегіон. акад. упр. персоналом. — К., 2004. — 205 с.

утвореним після 1.04.2011 р., та тим, які відповідатимуть певним, нормативно-визначеним критеріям, застосовуватиметься 0% ставка з податку на прибуток до 1.01.2016 р.¹ Аналогічну норму застосовуватимуть і до підприємств, зареєстрованим після 1.01.2017 р. Таким чином, стимулюючи утворення нових підприємств держава впливає на покращення ділової активності в країні, збільшення зайнятості населення та на зростання обсягу податкових надходжень в результаті цього. Водночас, цей інструмент не використовується в Україні з метою покращення інноваційно-інвестиційної діяльності вже існуючих підприємств.

З прийняттям Податкового кодексу в Україні дозволено використовувати метод прискореної амортизації, яка передбачає списання у перші роки експлуатації об'єкта амортизації більшої частини його вартості, при цьому, як наслідок – зменшується база оподаткування у більшій мірі, ніж при використанні звичайних методів амортизації². Так, з 2011 р. українські підприємства мають можливість пришвидшеного списання транспортних засобів, машин та обладнання. Такі заходи, на нашу думку, сприятимуть оновленню виробничих потужностей підприємств, що дозволить підвищити рівень їх конкурентоспроможності.

Таким чином, дослідження показало, що в Україні не повною мірою використовують інструментарій податкового регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності зокрема та підприємницької взагалі. До недоліків механізму оподаткування прибутку підприємств можна віднести: 1) складність розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток, що проявляється у неповному зближенні бухгалтерського та податкового обліків, наявності механізму визначення податкової амортизації тощо; 2) низька ефективність ставки податку на прибуток, яка є тягарем для суб'єктів господарювання і

¹ Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

майже не сприяє підвищенню економічного потенціалу підприємств, а змушує їх відходити у «тінь»; 3) нераціональна побудова системи податкових пільг, яка практично не стимулює інноваційно-інвестиційну діяльність та ін. З метою усунення зазначених системних недоліків механізму оподаткування прибутку підприємств України необхідно вжити заходи, які б сприяли зниженню податкового тягаря на підприємства, збільшенню потоку іноземних інвестицій у економіку, модернізації матеріально-технічної бази виробництва, підвищенню конкурентоспроможності українських підприємств, що дозволить вивести економіку на якісно новий рівень.

References:

1. Molodecz`ka, O. M., Burkova, L. A., Semenyaka, T. V. (2016) Transformaciya podatkovoyi sy`stemy` Ukrayiny` [Transformation of tax system of Ukraine], Buxgalters`ky`j oblik, analiz ta audy`t, 2, 710-714. <http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/126.pdf> [in Ukraine] (accessed January 29, 2017)
2. Derzhavna sluzhba staty`sty`ky` Ukrayiny` [The official website of the State Statistics Service of Ukraine]. <<http://www.ukrstat.gov.ua/>> [in Ukraine] (accessed January 29, 2017)
3. Derzhavna fiskal`na sluzhba Ukrayiny` [The official website of the State Fiscal Service of Ukraine]. <<http://sfs.gov.ua/>> [in Ukraine] (accessed February 5, 2017)
4. Derzhavna kaznachejs`ka sluzhba Ukrayiny` [The official website of the State Treasury Service of Ukraine]. <<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>> [in Ukraine] (accessed February 5, 2017)
5. Podatkovy`j kodeks Ukrayiny` (2010) [The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine]. <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> [in Ukraine] (accessed February 5, 2017)
6. Dovidny`k pil`g (2015). <<http://www.visnuk.com.ua/ua/attentions/id/313>> [in Ukraine] (accessed February 5, 2017)

7. Xomutenko, A. V., Bzova, Yu. I. Adaptaciya zarubizhnogo dosvidu opodatkovannya pry`butku pidpry`yemstv do vitchy`znyanoi prakty`ky` [Adaptation the foreign experience of corporate income taxation to domestic practice], Naukovy`j visny`k ONEU, 7 (239), 15-21 [in Ukraine]

8. Zhy`dyak, O. R. (2013) Vdoskonalennya sy`stemy` opodatkovannya pidpry`yemny`cz`ky`x struktur agrarnoyi sfery` [Perfection of system taxation enterprise structures of agrarian sphere], 6. <<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2092>> [in Ukraine] (accessed February 5, 2017)

9. Ly`tvy`nenko, Ya. V. Yakushy`k, I. D. (2004) Podatkovi sy`stemy` zarubizhny`x krayin: [Navch. posib. dlya stud. vuziv], [Tax systems of foreign countries [Teach. guidances. for students. universities], Mizhregion. akad. upr. Personalom, 205 [in Ukraine]