

УДК 336.02

ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

**Шлафман Н.Л.
Волохова М.П.**

Стаття присвячена висвітленню фіскальної ролі податку на прибуток підприємств на основі аналізу надходжень з цього податку до зведеного бюджету України, а також наданню пропозицій щодо вдосконалення механізму стягнення податку в рамках Податкового Кодексу України.

Постановка проблеми. Необхідність подолання наслідків світової фінансової кризи та відновлення економічного зростання спонукає уряди більшості країн поряд із заходами грошово-кредитної політики активно використовувати інструменти податкового регулювання. Однак, серед вітчизняних фахівців дискусійними є питання про доцільність та ступінь використання конкретних механізмів бюджетоформуючих податків в сучасних умовах господарювання.

Податок на прибуток підприємств – один із найважливіших податків, який є основою податкової системи України. За значущістю у доходах Державного бюджету він посідає друге місце після ПДВ. За його допомогою можна стимулювати та підтримувати економічне зростання, інноваційний вектор розвитку держави, спрямовувати діяльність платників податків у суспільно корисних напрямках. Недоотримання вказаного податку викликає різноманітні негативні соціально-економічні наслідки. Тому, покращення справляння даного виду податку знаходиться серед важливих проблем, від вирішення якої залежить розвиток бізнесу в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний теоретичний внесок у розвиток наукових підходів податкового регулювання присвячені праці багатьох вітчизняних вчених: З. Варналія, В. Вишневецького, Т. Єфіменко, Я. Жаліла, Ю. Іванова, А. Крисоватого, Ф. Ярошенко та інших [1-3]. У цих працях науковцями розкрито теоретичні та практичні аспекти податкового регулювання на макро- та мікрорівнях, пріоритетні напрями реформування вітчизняної податкової системи. Проте результати впливу кризових явищ на національну економіку, що спостерігаються на сьогодні, вимагають більш детального вивчення можливостей та ефективності використання оновлених інструментів податкового регулювання в Україні.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення проблем стягнення податку на прибуток підприємств та надання пропозицій щодо вдосконалення його механізму в рамках Податкового Кодексу України.

Виклад основного матеріалу. Введення податку на прибуток підприємств здійснило трансформацію стимулів підприємницької діяльності. Так, згідно обстеження 8 тис. багатонаціональних компаній, проведеного Комісією ЄС, 48 % з них вказали, що вирішальним фактором при формуванні виробничих інвестиційних проектів є конкретні параметри оподаткування, а серед компаній у фінансовій сфері на цей факт вказало 78 % [4, с. 6].

Тому на цей час, найважливішим орієнтиром підприємств стає не лише норма прибутку, а сучасний порядок оподаткування податком на прибуток.

Треба відмітити, що в процесі змін економічного розвитку суспільства відбувається тенденція до зменшення фіскальної ролі податку на прибуток. Зокрема, його частка у структурі надходжень США становила: 36% у 1927 році, 23% у 1960 році, 12,5 % у 1980 році та 8,7% у 1992 році. У країнах ЄС протягом 1965-1995 рр. його частка залишалася незмінною (6,7 - 6,8 %). У Німеччині та Австрії податок на прибуток відіграє найменше фіскальне значення (відповідно 3,5% та 5,7% від загальної суми податкових надходжень) [5, с.186].

Це зумовлено наступними причинами:

- податок на прибуток тією чи іншою мірою обтяжує підприємницьку діяльність, у результаті чого в кінцевому підсумку зменшує доходи і майно платника. А має бути навпаки: підприємницька діяльність вільно розвивається, доходи і майно зростають, розширюючи тим самим базу для прямого особистого і непрямого оподаткування;
- з одного боку, цей податок різко скорочує обсяг коштів, що залишаються у розпорядженні господарюючих суб'єктів, які могли б бути інвестовані. З іншого боку – знижує зацікавленість в інвестиційній діяльності;
- методологія розрахунку податку на прибуток дуже складна і потребує застосування великої кількості правил, що пов'язані з необхідністю визначення доходів і витрат. Проблемною є оцінка доходів у результаті зміни цін фінансових і реальних активів у періоди інфляції та амортизації основних виробничих фондів.

В Україні цей податок почали застосовувати з 1991 року, проте в окремі періоди перевага надавалась податку на доходи. Підтвердженням цього є розвиток податкового законодавства України в 1991 - 1995 років. Протягом цього періоду відповідний фінансово-правовий акт неодноразово удосконалювався, вносилися певні корективи в об'єкт

оподаткування. Існувало дві точки зору: одна – щодо оподаткування доходу, інша — прибутку. Прихильники першої вбачали в податку на прибуток одну із причин нестабільності надходжень до бюджету, можливість ухилення від оподаткування тощо. Інші, навпаки, надавали перевагу саме такому податку і вказували на його значні переваги як у фіскальному, так і в регулювальному планах.

Головною його позитивною стороною є те, що він ставить рівень оподаткування у пряму залежність від джерела сплати податків – доходу. Всі інші види податків можуть лише наближатись до прямої залежності. Велике значення цього податку також в реалізації принципу справедливості та в регулювальному його впливі на економіку. Справедливість і регулювальний механізм прямого прибуткового оподаткування реалізується через помірковані ставки й надання пільг.

Оподаткування прибутку здійснюється за допомогою відповідного механізму, який може бути охарактеризований як система спеціально розроблених і законодавчо закріплених форм і методів оподаткування суб'єктів господарювання для забезпечення економічного зростання та матеріального добробуту громадян. При цьому механізм прямого оподаткування включає комплекс правових, організаційних і методичних заходів, які забезпечують перехід частини новоствореного продукту із власності окремих платників у власність усієї держави для досягнення певних завдань і цілей, що стоять перед державою в той чи інший історичний період.

Проаналізуємо надходження з цього податку до зведеного бюджету України. Питома вага основних податків у доходах зведеного бюджету України протягом 2007 – 2011 років показана на рис. 1. Як бачимо, серед основних бюджетоутворюючих податків податок на прибуток займає 3 місце, поступаючи податку на додану вартість та зовсім трохи податку з доходів фізичних осіб.

У доходах зведеного бюджету України він займає від 15,2% в 2002 році до 13,8% у 2011 році. Можна констатувати зниження питомої ваги податку у 2011 році в порівнянні з 2002 роком на 1,4 %, у той же час, як абсолютне значення податку на протязі вказаного періоду зросло на 45698,6 млн. грн. чи на 99,8 %. Тому, треба казати про загальну тенденцію до зниження фіскальної функції податку та перенесення її на непрямі податки.

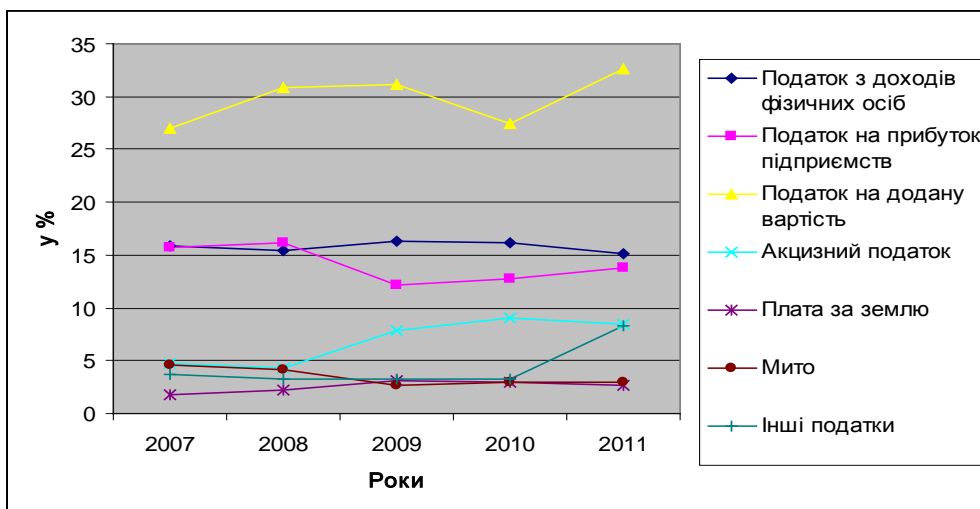


Рис. 1 Питома вага основних податків у доходах зведеного бюджету України протягом 2007 – 2011 років, у %

Джерело: складено автором за даними Комітету Верховної Ради України з питань бюджету

У таблиці 1 та рис. 2 можна простежити, що фактичні обсяги надходжень податку з 2003 року по 2008 рік та у 2011 році перевищували планові. Позитивну тенденцію зростання сум надходжень податку на прибуток протягом вказаних років, можна пояснити загальним підвищенням рівня ділової активності в країні, а також введенням у 2011 році Податкового кодексу, де передбачено зменшення податкового тягаря на платників податків у вигляді знижених ставок та надання окремих пільг деяким підприємствам, і як наслідок, вихід з тіньового сектору економіки окремих платників податку.

Таблиця 1
Виконання планових надходжень податку на прибуток підприємств
Зведеного бюджету України протягом 2002-2011 років
(млн.грн)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
План	1156	1186	12741	2242	26328	29006	42718	42966	40467	47 937
Факт	9398	13237	16161	23464	25863	33964	47857	33048	37386	55 097
Виконання, %	81,2	111,5	126,8	104,7	98,2	117,1	112,0	76,9	92,3	114,9

Джерело: складено автором за даними Комітету Верховної Ради України з питань бюджету

Разом з цим, у 2009 та 2010 роках спостерігається спад рівня податкових надходжень з одночасним недовиконанням плану. В ці роки податок збирався на рівні 77 % і 92 % відповідно від запланованих обсягів, що сталося внаслідок загострення соціально-економічної нестабільності в країні, та як результат, значного відсотку ухилення від сплати податкових зобов'язань.

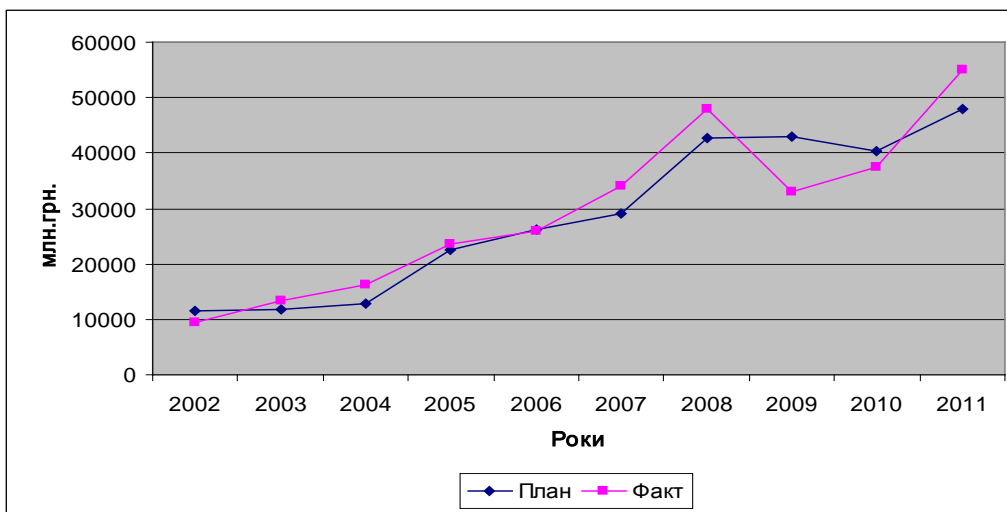


Рис. 2 Динаміка планових та фактичних обсягів надходжень податку на прибуток підприємств в період з 2002 по 2011 роки

Джерело: складано автором за даними Комітету Верховної Ради України з питань бюджету

Треба зазначити, що досвід справляння податку на прибуток свідчить про тісну залежність формування надходжень від стану економіки. Цей факт підтверджує, що в умовах фінансової кризи відбулося різке зростання як кількості збиткових підприємств, так і сум понесених ними збитків, що зумовлено не лише об'єктивними причинами, а й активізацією використання схем мінімізації даного податку. Однак, у 2011 році в порівнянні з 2010 роком, відбувається ріст надходжень податку на 17710,2 млн. грн. (або на 47%), що пов'язано із законодавчими змінами.

Розглядаючи структуру надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України у 2011 році (див. Рис.3), можна стверджувати, що більше половини питомої ваги податку займає податок на прибуток приватних підприємств, якій складає 62,27%, потім йде податок на прибуток підприємств, створених за участю іноземних

інвесторів 16,53% та податок на прибуток підприємств і організацій, що перебувають у державній власності 14,69%.

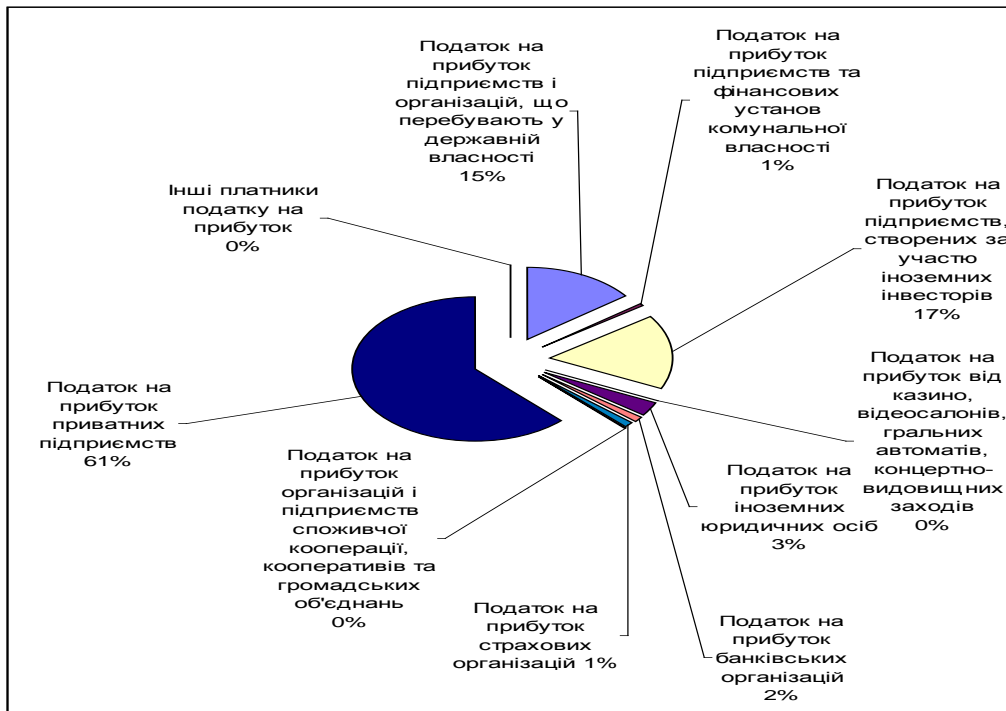


Рис. 3 Структура надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України у 2011 році

Джерело: складано автором за даними Комітету Верховної Ради України з питань бюджету

Лише 0,65% має податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності, якій сплачується до місцевих бюджетів. Від казино, відеосалонів, гральних автоматів, концертно-видовищних заходів податок становить тільки 0,01%. Такі данні підтверджують наявність необґрунтованих пільг з податку, а також існування значного неофіційного сектору економіки, якій уникає від сплати цього податку.

Зазначимо, що на величину надходжень податку на прибуток підприємств впливають низка факторів: економічного, соціального, нормативно-правового та політичного характеру. Серед яких можна визначити: рівень прибутковості підприємств та розмір оподаткованого прибутку; порядок формування валових доходів та валових витрат; ставки оподаткування; пільговий механізм; правила

визначення та величина амортизаційних відрахувань; величина податкового боргу тощо.

Зміна порядку оподаткування прибутку підприємств - одна з найсуттєвіших новацій Податкового кодексу. Важливим нововведенням у механізмі оподаткування податком на прибуток є скасування «правила першої події» при формуванні доходів і витрат та максимальне наближення об'єкта оподаткування до фінансового (бухгалтерського) прибутку. Для цього при визначенні доходів і витрат застосовується методологія розрахунку прибутку, визначена нормами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Треба вказати, що у Податковому кодексі України декларується податкова політика держави, коли на високому рівні тримається не податок на прибуток, а інші податки і збори, вважаючи, що поступове зниження податку на прибуток до 16 % (з 01.04.2011р. - 23 %; з 01.01.2012р. - 21 %; з 01.01.2013р. - 19 %; з 01.01.2014р. - 16 %) дасть змогу утримати конкурентний рівень українських підприємств, що в свою чергу надасть можливість знизить тінізацію економіки [6]. Вказану концепцію ефективності зменшення ставок податку на прибуток пояснює А. Лаффер, якій доводить, що коли зростає податкова ставка, бізнес або йде у тінь, або згортається і навпаки зменшення ставки податку приведе до збільшення коштів як підприємства, так і доходів бюджету з цього податку.

З 2011 року другого кварталу набрала чинності норма Податкового кодексу щодо звільнення від оподаткування, у вигляді нульової ставки податку на прибуток, окремих категорій платників на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року. Тільки критерії, яким повинні відповідати підприємства, для яких може бути застосована нульова ставка (розмір доходів, мінімально необхідний розмір заробітної плати працівників, терміни створення та функціонування, чисельність працівників) є досить жорсткими. Тому небагато платників зможуть скористатися цією пільгою [6].

Однак, не всі обмеження, встановлені Податковим кодексом, можна вважати економічно обґрунтованими. Це стосується норми, за якою платники податку на прибуток не мають права відносити до витрат витрати на придбання товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичних осіб, які працюють на єдиному податку. Вказана норма призвела до руйнування господарських зв'язків, у яких задіяно більш ніж чотириста тисяч підприємств. До того ж ситуація ускладнюється тим, що при здійсненні вищезазначених операцій з купівлі-продажу у юридичних осіб не виникає податкового кредиту з ПДВ [6].

В цілому фіскальний механізм оподаткування прибутку підприємств має стати суттєвим важелем державного регулювання, за

допомогою якого можна достатньо ефективно впливати на процеси економічного зростання та соціального розвитку країни.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проблема збільшення дохідної бази Державного бюджету, зокрема за рахунок податку з прибутку підприємств, повинна вирішуватись комплексно з урахуванням податкового навантаження на підприємництво, а також із врахуванням оптимальних надходжень від податку з прибутку підприємств до Державного бюджету.

На даному етапі розвитку залишаються невирішеними проблеми формування доходів і витрат платника податку, врахування в наступних податкових періодах збитків, що утворилися на початок 2011 року, а також застосування нульової ставки податку на прибуток. Критерії перебування на нульовій ставці податку на прибуток, на наш погляд, будуть сприяти стимулюванню реінвестування прибутку, розширенню виробництва, як наслідок, розвитку фінансових взаємин, створенню умов для активізації економічних суб'єктів господарювання та економіки у цілому. Але обмеження щодо розміру мінімальної заробітної плати може стати ризиком незастосування пільгових ставок податку [7]. Тому, вважаємо, доцільно було б його переглянути у сторону зменшення, тільки для тих підприємств, які розвиваються.

Сучасні зміни в оподаткуванні прибутку, передбачені в Податковому кодексі, дещо зменшують розходження між бухгалтерським і податковим обліком прибутку, однак ці два види обліку залишаються. Отже, залишаються і проблеми, які виникають при оподаткуванні прибутку діяльності платників податку. Виходячі з цього, вважаємо задоцільним скасування системи податкового обліку та запровадження механізму індексації доходів і витрат підприємства з метою визначення їхнього реального фінансового результату.

Фіскальна політика щодо податку на прибуток є стимулювальним чинником ділової активності усіх суб'єктів господарювання, яку слід проводити зважено. До того ж, вона має бути одним з інструментів створення сприятливого клімату для залучення інвестицій. Сподіваємося, що сьогодення система оподаткування прибутку підприємств буде подальше реформуватися відносно встановлення оптимальної ставки податку та усунення необґрунтованих пільг, оптимізації податкової бази, а також удосконалення процесу адміністрування. Необхідно ввести чіткі правила формування валових витрат і унеможливити використання схем із мінімізації прибутку, якій підлягає оподаткуванню.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналій.

— К.: Знання України, 2008. — 675 с.

2. Єфименко Т.І. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи / Т.І. Єфименко // Фінанси України. - 2010.- № 12. - С. 3-11.

3. Ярошенко Ф.О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України) / Ф.О. Ярошенко // Фінанси України .- 2010. - № 7. - С. 3-21.

4. Никитин С., Никитин А. Налог на прибыль: опыт развитых стран //Мировая экономика и международные отношения – 1998. - №2. – с. 5 – 11.

5. Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. – К.: 2010. – 326с.

6. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р., зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Верховна рада України. - Режим доступу : [www.- rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

7. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо дотримання платниками податку на прибуток двох умов для користування нульовою ставкою з податку на прибуток № 2768/6/15-0315 від 09.02.2011 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу :www.dpa.kharkov.ua.

Abstract

Shlafman N. L.

Volokhova M.P.

The article is sanctified to illumination of fiscal role of income tax enterprises on the basis of analysis of receivableness from this tax to the erected budget of Ukraine, and also to the grant of suggestions in relation to perfection of mechanism of tax collection within the framework of Internal revenue Code of Ukraine.