

РЕАЛІЗАЦІЯ РЕГУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ

Анотація. У статті розглянуто податок на прибуток з точки зору виконання ним своїх функцій: фіскальної та регулюючої. Доведено недостатню фіскальну ефективність податку на прибуток, визначено його недосконалість у якості інструмента впливу на економіку України. Визначено, що регулююча функція податку на прибуток проявляється в оптимізації податкових ставок, наданні пільг, застосуванні інвестиційного податкового кредиту, прискореного методу амортизації, у впровадженні спеціальних правових режимів економічної діяльності тощо. Визначено можливості імплементації зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств в українську податкову систему. Запропоновано шляхи активізації регулюючого потенціалу оподаткування прибутку підприємств у вітчизняній податковій системі через впровадження диференційованої ставки податку, диверсифікації ставок податку за певними критеріями, стимулювання реінвестування прибутку в економіку країни.

Ключові слова: податок на прибуток, функції податку, прибуткове оподаткування підприємств, податкова ставка, податкова пільга, інвестиційний податковий кредит, спеціальний правовий режим економічної діяльності.

*Дубовик О.Е.
Генна Л.А.*

РЕАЛИЗАЦИЯ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В УКРАИНЕ

Аннотация. В статье рассмотрен налог на прибыль с точки зрения выполнения им своих функций: фискальной и регулирующей. Доказана недостаточная фискальная эффективность налога на прибыль, его несовершенство в качестве инструмента влияния на экономику Украины. Определено, что регулирующая функция налога на прибыль проявляется в оптимизации налоговых ставок, предоставлении льгот, применении инвестиционного налогового кредита, ускоренного метода амортизации, во внедрении специальных правовых режимов экономической деятельности и т.д. Определены возможности имплементации зарубежного опыта налогообложения прибыли предприятий в украинскую налоговую систему. Предложены пути активизации регулирующего потенциала налогообложения прибыли предприятий в отечественной налоговой системе путем внедрения дифференцированной ставки налога, диверсификации ставок налога по определенным критериям, стимулирования реинвестирования прибыли в экономику страны.

Ключевые слова: налог на прибыль, функции налога, налогообложение прибыли предприятий, налоговая ставка, налоговая льгота, инвестиционный налоговый кредит, специальный правовой режим экономической деятельности.

*Dubovyk Olga
Genna Lubov*

REALIZATION OF THE REGULATORY FUNCTION OF TAX ON PROFITS IN UKRAINE

Abstract. The article deals with tax on profits in terms of the performance of its functions: fiscal and regulatory. Insufficient effectiveness of fiscal tax on profits has been proved, its imperfection as a tool to influence the economy of Ukraine. It is determined that the regulatory

function of tax on profits is shown in optimizing taxes, benefits, application of investment tax credits, accelerated depreciation method in the implementation of special legal regime of economic activity and more. Implementation possibilities of international experience in Corporate tax on profits into the Ukrainian tax system were determined. The ways of regulating capacity activation of enterprise tax on profits in the domestic tax system in terms of graded tax, tax rate diversification according to certain criteria, stimulation of reinvestment of profits into the economy have been set forward.

Keywords: tax on profits, tax functions, taxation on profits, tax rate, tax credit, investment tax credit, a special legal regime of economic activity.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Будь-яка держава може впливати на функціонування економіки, лише маючи в своєму розпорядженні фінансові ресурси у вигляді законодавчо регламентованих податків, які дуже часто називають «платою за цивілізацію». Сьогодні досить важко переоцінити роль податків, оскільки вони, найчастіше, виступають найбільшим джерелом мобілізації державних ресурсів, реалізуючи свою фіскальну функцію, та виконують регулюючу функцію шляхом перерозподілу створеної в суспільстві нової вартості. Для того, щоб податки не стягувалися державою, а добровільно і в повній мірі сплачувалися платниками, необхідно досягти оптимального поєднання цих двох функцій.

Податкова система України, у тому числі й податок на прибуток, на думку багатьох науковців має фіскальну спрямованість, не враховує макроекономічні показники та характеризується дуже малим досвідом використання інструментів податкового регулювання задля реалізації регулюючої функції податків. Тому, в умовах інтеграції до Європейського Союзу (далі - ЄС), Україні необхідно ставити за мету побудову такої податкової системи, яка буде економічно обґрунтованою, максимально прозорою, стабільною, збалансованою та матиме не тільки фіскальну спрямованість, але й регулюючий та стимулюючий вплив на економіку країни. Для цього при виборі напрямів реформування чинної податкової системи необхідно брати до уваги досвід провідних зарубіжних країн.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та виділення невирішених проблем. Проблемні питання механізму оподаткування прибутку підприємств розглядалися багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами, молодими науковцями, спеціалістами у сфері практики оподаткування. Вагомий внесок у становлення теоретичних основ оподаткування зробили видатні економісти А. Сміт, Д. Рікардо, У. Джевонс, К. Менгер, Л. Вальрас, А. Маршал, В. Парето, А. Пігу, А. Лаффер, М. Фрідмен. Серед сучасних дослідників можна виділити таких видатних зарубіжних та вітчизняних науковців як Т. Г. Затонацька, Н. Л. Губернська, Ю. Б. Іванов, І. В. Ковальчук, А. І. Крисоватий, О. О. Костенко, В. Є. Новицький, А. М. Соколовська та ін.

Однак не повною мірою вирішеними залишаються питання підвищення ролі податку на прибуток підприємств в якості інструмента, за допомогою якого держава може впливати на економіку загалом, та, зокрема, на економічну поведінку та ділову активність суб'єктів господарювання, формування надходжень до державного бюджету країни.

Метою статті є дослідження світового досвіду у сфері прибуткового оподаткування підприємств та визначення можливих шляхів удосконалення регулюючого впливу податку на прибуток на економіку країни та господарюючих суб'єктів.

Виклад основного матеріалу. Світова практика свідчить, що податок на прибуток активно використовується у ролі регулятора соціально-економічних відносин, який дає змогу впливати на економіку країни, обсяги виробництва, конкурентоспроможність вітчизняних товаровиробників, інвестиційний клімат і т. ін. Реалії української практики оподаткування мають зовсім інший вектор руху.

В структурі доходів зведеного та державного бюджетів України податок на прибуток поступається тільки податку на додану вартість та податку на доходи фізичних осіб, тобто є одним із основних бюджетоутворюючих податків (табл. 1).

Питома вага податку на прибуток у доходах зведеного та державного бюджету України у динаміці за 2010 – 2014 роки, у % [1]

Показник	2010	2011	2012	2013	2014*
Питома вага податку на прибуток у доходах зведеного бюджету	12,8	13,8	12,5	13,1	9,3
Питома вага податку на прибуток у доходах державного бюджету	17,1	17,5	16,1	16,9	11,9

(*) - січень-листопад 2014 р.

Але при таких показниках питомої ваги податку на прибуток у доходах зведеного та державного бюджету можна говорити про його недостатню ефективність з фіскальної точки зору, оскільки, існуючі недоліки податкового законодавства дають змогу платникам податку легально мінімізувати нарахування податку майже до нуля. Більш того, наразі сплата податку на прибуток відбувається, головним чином, за рахунок неформальних домовленостей, усунення яких значно скоротить справляння податку на прибуток навіть за умови економічного зростання [2].

Податок на прибуток підприємств в Україні має багато спільних рис з податком на прибуток корпорацій в зарубіжних країнах. Його надходження в доходах бюджетів зарубіжних країн становлять незначну частину, однак, не дивлячись на це, податок на прибуток корпорацій виконує важливу роль економічного регулятора.

Податок на прибуток в Україні не виконує свої функції на достатньому рівні, як фіскальної, так і регулюючої.

Регулююча функція податку на прибуток проявляється в оптимізації податкових ставок та різного роду податкових пільгах, при чому ефективність останніх безпосередньо залежить від способу надання та відповідного контролю.

Оптимізація податкових ставок займає важливе місце в оподаткуванні прибутку підприємств, оскільки недосконалість ставок може мінімізувати регулюючий ефект податку та його бюджетну (фіскальну) ефективність. Так, за період з 1991 по 2015 роки ставка податку на прибуток в Україні знизилась на 17 в. п. (з 35% до 18%). Зниження ставки відповідає загальним світовим тенденціям. Однак це ще не гарантує того, що платники податку використають вивільнені кошти на розвиток інноваційно-інвестиційної діяльності. Цілком вірогідним є варіант, коли кошти, отримані за рахунок зниження ставки, осядуть у кишені платника податку, або взагалі можуть бути вивезені з країни.

Традиційно в Україні діє пропорційна ставка з податку на прибуток, яка є нейтральною як до розміру об'єкта оподаткування, так і до сфери діяльності платника податку. Але ж цілком зрозуміло, що для того, щоб отримати прибуток в ігровому бізнесі або в посередницькій діяльності, необхідні мінімальні затрати при менших зусиллях. Тому ми вважаємо, що необхідно брати до уваги світову практику прогресивного та регресивного оподаткування прибутку підприємств. Як відомо, прогресія в оподаткуванні означає збільшення податкових ставок при збільшенні об'єкта оподаткування, а, в свою чергу, регресія – це зменшення податкових ставок при збільшенні об'єкта оподаткування. При цьому слід пам'ятати, що економіка та податкова система кожної країни мають свої особливості, тому просте копіювання зарубіжної практики не має ніякого сенсу. Необхідно чітко визначити критерії, за яких застосування прогресії або регресії в оподаткуванні прибутку підприємств є доцільним за існуючої економічної ситуації в країні.

Метою прогресивного оподаткування прибутку в зарубіжному досвіді є запобігання можливому злиттю компаній та, відповідно, застосування заходів проти монополізації

національної економіки. Оскільки в Україні найважливішою проблемою хронічно залишається боротьба з тіньовим сектором, у тому числі ухиленням від оподаткування прибутку суб'єктів господарювання, тому доцільнішим було б розглянути перспективи запровадження регресивного оподаткування прибутку підприємств. Але різкий перехід до регресивного оподаткування прибутку може бути причиною значних коливань у надходженнях до бюджету країни. Тому при виборі такого шляху необхідно, для початку, використовувати повільну регресію. Такі дії можуть бути вагомим стимулом для виведення прибутків підприємств з «тіні». До того ж, регресивні ставки з податку на прибуток захищають економіку від негативних наслідків криз і полегшують податковий тягар у кризовий період.

В той же час більш ефективним є не просте зниження ставки податку, а запровадження так званої податкової «вилки» [2]. Так, наприклад, необхідно встановлювати високу ставку з податку на ту частину прибутку, яка йде на виплату дивідендів, і, навпаки, для частини прибутку, яка направляється на модернізацію основних засобів, використовувати більш низькі ставки.

Продовжуючи тему податкової «вилки», доречними будуть пропозиції щодо диференціації ставки податку на прибуток. Досить поширеним у світовій практиці є використання диференційованих ставок в залежності від розміру підприємства або отриманого ним прибутку, від рівня рентабельності діяльності платника податку, від галузі, в якій працює підприємство тощо. За допомогою диференційованого оподаткування прибутку можна вирішити такі проблеми як збитковість виробництва, низька рентабельність окремих галузей економіки, усунення можливостей банкрутств, нарощення власного капіталу підприємств та ін.

У США, наприклад, основна ставка оподаткування - 39,2 %, але також передбачено, що за перші 50 тис. дол. прибутку використовується податкова ставка на рівні 15 %; при 50-70 тис. дол. – 25 %; при 75 тис. - 10 млн. дол. – 34 %; а вже при річному обсязі прибутку понад 10 млн. дол. – 35 %. Тобто для найбільш динамічного сектора економіки - малого та середнього бізнесу - застосовуються знижені ставки. Такий підхід дає можливість розширення виробництва, розвитку інновацій, поживлення інвестицій та, одне з найголовніших, зростання рівня зайнятості населення [3].

Цікавим є досвід Китаю, де для підприємств, що випускають товари, напівфабрикати та інноваційну продукцію та передбачають працювати не менше 10 років в країні, діють заходи, що дозволяють не сплачувати податок на прибуток протягом 2 років з моменту отримання першого прибутку. А потім протягом наступних 3 років їхній оподаткований прибуток підлягає зменшенню на 50 %.

У Франції, наприклад, підприємство, яке діє в спеціальній економічній зоні, та має кількість працівників не менш як 10 осіб, не сплачує протягом перших 10 років своєї діяльності податок на прибуток. Виняток складають банки та страхові компанії.

В Німеччині згідно закону «Про корпоративний податок» встановлені дві ставки: на нерозподілений прибуток — 45 %, а для розподіленого прибутку встановлена пільга у розмірі 15 % від суми цієї частини прибутку. Отже, ставка податку на розподілений прибуток складає 30 %. Ця пільга надається для того, щоб податок на прибуток відповідав принципу нейтральності. І це є зрозумілим, оскільки при нерозподіленому прибутку підлягають оподаткуванню ще й дивіденди [4].

Безумовно, оптимізація ставки за податку на прибуток не є панацеєю від усіх податкових хвороб, для досягнення успіху потрібен комплекс дій, де поряд з оптимізацією ставок використовуються інші методи податкового регулювання. Розглянемо найбільш розповсюджені з них та визначимо можливості їх імплементації в українську систему оподаткування прибутку підприємств.

Знову ж таки, повернемося до досвіду оподаткування прибутку в Китаї, де передбачено, що іноземному інвестору повертається до 40 % суми сплаченого податку на прибуток з реінвестованих сум, якщо він здійснить реінвестування протягом 5 років після

отримання даної податкової пільги. У разі, якщо іноземний інвестор реінвестував прибуток в експортно-орієнтоване або технологічно-інноваційне виробництво, він має право на повне відшкодування сум податку на прибуток, сплаченого раніше у відношенні реінвестованих сум. Справедливо буде відмітити, що заходи податкового стимулювання іноземних інвесторів ведуть до їх зобов'язань по працевлаштуванню та професійної освіти місцевих національних кадрів. Використання такої практики в Україні дало б поштовх для створення нових підприємств та робочих місць та не сприяло б відпливу капіталу за кордон, адже реінвестований прибуток залишався б у межах країни [3].

У багатьох країнах світу відбувається розширення можливостей застосування прискореного методу амортизації. Адже амортизаційні відрахування - це найдоступніші грошові ресурси, які не залежать від зовнішніх чинників. До того ж вони звільняють власника від необхідності залучення кредитів у разі дефіциту власних обігових коштів. По суті, прискорена амортизація є субсидією на інвестиційну діяльність за рахунок державного бюджету. В Німеччині, наприклад, прискорена амортизація дозволяє за перший рік використання придбаного обладнання до 50 % вартості списати на амортизацію, а якщо брати перші три роки – близько 80 %. Держава, застосовуючи таку амортизаційну політику, дає стимул німецьким підприємцям щорічно створювати сотні нових підприємств за рік. А в податковій системі КНР є можливість амортизації підготовчих витрат, пов'язаних з організацією нової юридичної особи або створенням бізнесу (протягом 5 років з початку діяльності).

Розповсюдженою є практика застосування різноманітних податкових пільг. В Канаді широко застосовується податковий кредит для компаній, які розвивають такі пріоритетні галузі як аерокосмічна, фармацевтична, комп'ютерна, телекомунікаційна. До того ж розповсюджена практика надання податного кредиту на капіталовкладення в інвестиційні проекти – 30 %, а для перероблюючого сектору – 45 %. Це, в свою чергу, сприяє залученню значних іноземних інвестицій в економіку країни [4]. Обґрунтованим є надання цільових податкових пільг підприємствам, які здійснюють діяльність у депресивних районах, здійснюють інноваційні розробки та модернізацію обладнання на своїх підприємствах, що супроводжується збільшенням обсягу виробництва конкурентоспроможної продукції. Такі дії зі сторони уряду в усьому світі завжди стимулювали розвиток науково-технічного прогресу та розвиток економіки країни в цілому.

Але головне те, що пільгові галузі і підприємстві повинні займатися такими видами діяльності, за яких можна було б сподіватися на розвиток якісного ринку та входження в коло світових лідерів.

Варто подумати про впровадження в Україні інвестиційного податкового кредиту (ІПК), що являє собою тимчасове зменшення податкових платежів, яке надається в разі здійснення платником інвестиційних витрат за пріоритетними напрямками розвитку економіки або, наприклад, у проекти з імпортозаміщення.

Як для держави, так і для суб'єктів господарювання ІПК має ряд переваг. Наприклад, у Великобританії компанії можуть близько 10 % нарахованого корпоративного податку направити на здійснення інвестицій, що визначені законом. ІПК в податковій системі Франції почали застосовувати для стимулювання створення та розвитку нових підприємств. В Італії ІПК широко використовувався для підтримки розвитку південних регіонів. Особлива різноманітність ІПК – так звані знижки на виснаження надр, що помітно знижують оподаткування окремих галузей добувної промисловості. Подібна пільга зіграла важливу роль у розвитку добувної промисловості США [5].

Широкого розповсюдження в світі набирають спеціальні правові режими економічної діяльності (СПРЕД). Такі їх види як спеціальні (вільні) економічні зони та території пріоритетного розвитку в Україні асоціюються тільки з корупцією та втраченими бюджетними коштами, що потім перекладаються на плечі платників податків. На жаль, все це має місце бути, проте не можна забувати і про досить успішні приклади, які дозволили зацікавити інвесторів, в тому числі зарубіжних, розвинути високотехнологічні галузі

економіки та створити нові робочі місця. Але все ж таки більшість проектів не отримали належної підтримки з боку держави, тому закінчили своє існування ще на етапі розробки.

Україні дуже важливо перейняти світову практику розвитку СПРЕД, оскільки з їх допомогою можна досягти таких цілей як розвиток та стимулювання експорту, і, як наслідок, поступове імпортозаміщення; структурна перебудова національної економіка; приток інвестиційного іноземного капіталу; розвиток пріоритетних галузей економіки, які потребують значних грошових вливань (туризм, морські перевезення, транзит, наукоємні та високотехнологічні галузі та ін.); збільшення зайнятості населення, у тому числі висококваліфікованих кадрів; розвиток депресивних регіонів і т. ін. [6].

Отже, завдяки набору різного роду державних податкових преференцій СПРЕД дозволяє вирішити безліч соціально-економічних проблем.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Оподаткування прибутку в Україні характеризується відсутністю чіткого взаємозв'язку податкової системи з розвитком економіки й діяльністю її суб'єктів. Така ситуація є причиною того, що податкова система розвивається відірвано від розвитку безпосередніх суб'єктів оподаткування. І тому зрозумілим є те, що більшість суб'єктів господарювання зацікавлені в мінімізації прибутку з метою зменшення податкового тягаря чи, що ще гірше, обирають шлях до тіньової економіки, що ще більше підриває макроекономічний баланс країни.

Вкрай необхідним для України є розуміння того, що податок на прибуток можна використовувати не тільки як фіскальний інструмент, але і як інструмент для стимулювання інвестиційної діяльності та прискорення економічного розвитку. Для досягнення цього потрібно, використовуючи напрацьований досвід зарубіжних країн, провести значно глибші реформи, ніж номінальне зменшення податкового навантаження.

Найбільш оптимальними заходами реформування податкової системи України, на нашу думку, є:

- ✓ диверсифікація ставок податку на прибуток за такими критеріями як розмір підприємства; отриманий прибуток та напрями його використання; галузь економіки, в якій веде свою діяльність платник податку, та її рентабельність тощо;
- ✓ заходи щодо стимулювання реінвестування прибутку, отриманого, перш за все, зарубіжним інвестором, в економіку України;
- ✓ розширення можливостей застосування прискореної амортизації;
- ✓ більш обґрунтована політика надання податкових пільг та контролю за їх використанням;
- ✓ запровадження в податкову систему механізму інвестиційного податкового кредиту;
- ✓ реальна державна підтримка втілення в життя спеціальних (вільних) економічних зон, які мають великі перспективи позитивного впливу на економіку України.

Зазначені заходи будуть дієвими у разі, якщо будь-які податкові преференції, надані державою, будуть розглядатися як заслужена винагорода за результати успішної реалізації інноваційно-інвестиційних проектів. Вони мають реалізуватися не до, а після здійснення конкретних заходів і отриманих результатів.

Іншими словами, податкові преференції мають бути підприємствами зароблені. Якщо ж бізнес воліє витратити отриманий прибуток на власні, не пов'язані з розширенням відтворенням та інноваційним характером цілі, то з нього сплачується податок у повному обсязі.

Література

1. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>.
2. Молдован О. Податок на прибуток: на що чекати бізнесу // Економічна правда. – 8 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/12/8/261230>.

3. Макаренко Д. Впровадження міжнародної практики оподаткування податком на прибуток. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://naub.oa.edu.ua/2012/vprovadzhennya-mizhnarodnoji-praktyku-opodatkuвання-podatkom-na-prybutok>.
4. Рудь О. В. Світовий досвід використання податку на прибуток у системі податкового регулювання // Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції. – 2011. - № 3. - С. 52-57.
5. Кміть В. М., Бугіль М. М. Інвестиційний податковий кредит як основа державного стимулювання інвестиційно-інноваційної активності підприємств / В. М. Кміть, М. М. Бугіль // Формування ринкової економіки в Україні: зб. наук. праць. – Львів: Львівський національний університет ім. І. Франка. - 2011. – № 23. – С. 314-320.
6. Патарідзе-Вишинська М. В. Оподаткування прибутку: Україна і зарубіжний досвід. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/ejournals/eui/2012_1/PDF/12pmvzd.pdf.

Рецензент: зав. кафедри фінансів ОНЕУ, д.е.н., професор Баранова В.Г.