

УДК 336.22

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА**Куць Т.В., Пікуля В.А.**

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Досліджено теоретичні питання щодо економічної сутності та місця податку на прибуток підприємства в системі оподаткування. Висвітлено аспекти нормативно-правового забезпечення оподаткування прибутку вітчизняного підприємства. Узагальнено досвід країн ЄС щодо стягнення податку на прибуток підприємства. **Ключові слова:** прибуток, податок, оподаткування прибутку, податок на прибуток підприємств, система оподаткування.

Постановка проблеми. У сучасних умовах п'ягоме місце займає державне регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання через податкову систему. За економічною сутністю податки – це обов'язкові платежі, що вилучаються державою з доходів юридичних або фізичних осіб до відповідного бюджету для фінансування витрат держави, які передбачені Конституцією та іншими законодавчими актами. Це одна із важливих форм вирівнювання доходів юридичних та фізичних осіб для досягнення соціальної справедливості та економічного розвитку. Вилучаючи певну частину доходів підприємств та громадян, держава гарантує їх ефективніше використання для задоволення потреб суспільства в цілому і досягнення на цій основі зростання добробуту.

Сучасні податкові системи європейських країн мають досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Така різноманітність форм податків обумовлена рядом причин, зокрема, бажанням врегулювати розбіжності в платоспроможності платників податків, зробити оподаткування в цілому більш простим, здатність через податки впливати на рівень споживання і накопичення населення.

Система прямих податків регулює прибутки юридичних і фізичних осіб. Одним із важливих важелів регулювання розподілу грошових ресурсів між державою та підприємствами усіх форм власності є податок на прибуток підприємств. Саме тому дослідження питань економіко-правових особливостей податку на прибуток підприємства є актуальними, оскільки саме оподаткування прибутку підприємств впливає на фінансово-господарську діяльність підприємств. Крім того, система оподаткування прибутку підприємств впливає на стимулювання та регулювання діяльності і розвитку підприємництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі прибутковий податок розглядається як продукт цілої епохи економічного та політичного розвитку суспільства. Це фіскальний інститут, що притаманний високій культурі державності з ефективним механізмом функціонування, який вимагає від платників усвідомлення того, що даний податок є платою з боку виробництва за сприятливі умови господарювання.

Значний внесок у розробку теоретичних та прикладних основ оподаткування внесли В. Л. Андрущенко, О. Д. Василик, М. І. Долішній, І. І. Долженко, І. М. Скітецька, А. М. Соколовська, В. М. Суторміна, Л. Д. Тулуш, В. М. Федосов, Д. Г. Черник. Проблеми гармонізації податкового

та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку вітчизняних підприємств знайшли відображення у роботах І. І. Огороднікова, Д. М. Серебрянського, О. М. Смірнова, М. В. Стадніка, Ю. І. Турянського.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується стаття. Нині відбулися певні зміни вітчизняного законодавства стосовно податку на прибуток підприємств відповідно до міжнародних стандартів обліку та звітності, а саме звуження кола платників податку на прибуток підприємств, закріплення в Податковому кодексі ознак неприбуткових установ, розширення переліку ставок за окремими об'єктами оподаткування та скорочення податкових пільг. Однак, в динамічному ринковому середовищі питання щодо напрямів удосконалення оподаткування прибутку залишаються досить актуальними і потребують подальшого дослідження.

Метою статті є висвітлення економічної сутності податку на прибуток підприємства та аналіз нормативно-правового забезпечення стягнення даного податку в Україні. Для забезпечення виконання поставленої мети використовувались традиційні економічні методи дослідження, зокрема монографічний, узагальнення, порівняння тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед прямих податків основним для підприємств є податок на прибуток підприємств. Прибуток є пріоритетною метою суб'єктів господарювання в умовах ринку. Нормативно-правове забезпечення оподаткування прибутку підприємств за роки незалежності України досить часто змінювалося. Так, Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» було прийнято 21 лютого 1992 р. В умовах пошуку оптимальних податкових важелів з початку 1993 р. як основний прямий податок було введено податок на прибуток (Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26 грудня 1992 р. № 12–92). Однак, незважаючи на більш прогресивний характер, його було скасовано Законом України «Про Державний бюджет України на 1993 рік» від 9 квітня 1993 р. № 3091–ХІІ (статті 7 і 8), і, починаючи з другого кварталу 1993 року, було відновлено дію Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій». Таку зміну в 1993 р. було зумовлено спробою сформулювати державний бюджет, не збільшуючи його дефіциту. Одним з важелів цієї політики було обрано повернення до більш напруженого податкового тиску. І знову ж Законом України «Про

Державний бюджет України на 1994 рік» від 1 лютого 1994 р. № 3898–ХІІ було продовжено чинність Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» у 1994 р., хоча і з цілою низкою змін не на користь платника (збільшення ставки, скорочення пільг) [2, 4].

З 1 липня 1997 р. був введений в дію Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», відповідно до якого суттєво змінились методичні основи оподаткування прибутку, які вимагали ведення спеціального податкового обліку. Після введення цього Закону об'єктом оподаткування виступав розрахунковий прибуток, основою для визначення якого були валові надходження і витрати, які підприємство понесло не у зв'язку з реалізацією конкретного обсягу продукції, а за певний період часу [3].

З 1 січня 2003 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (№ 349 від 24 грудня 2002 р.), який вніс суттєві зміни в механізм справляння податку на прибуток. Та, незважаючи на значну проведену роботу щодо вдосконалення законодавства з оподаткування прибутку підприємств, і останній Закон України не був оптимальним [4]. Відповідно до таких трансформацій вітчизняної системи оподаткування, на практиці господарської діяльності спостерігалася часта зміна об'єктів оподаткування. Так, із 1991 р. податок стягався з прибутку підприємства, у 1992 р. – з доходу, у 1993 р. – спочатку з прибутку, а потім (із другого кварталу даного року) – знову з доходу. У 1994 р. об'єктом оподаткування залишався дохід, а з 1995 р. знову здійснений перехід до оподаткування прибутку підприємств.

У грудні 2010 року було прийнято Податковий кодекс України, у зв'язку з яким податок на прибуток зазнав революційних змін. Згідно статті 134 Податкового кодексу України нині об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами. Ставка податку на прибуток в останні роки залишається незмінною – 18%. Відповідно до затверджених змін (п. 135.1 Кодексу) складовими доходу визначено доходи від операційної діяльності та інші доходи. Певних змін зазнали і витрати як складова визначення прибутку підприємства [6].

Прибуток – узагальнюючий показник, який свідчить про ефективність виробництва, про

стійкий фінансовий стан та конкурентоспроможність підприємства, його платоспроможність, виконання зобов'язань перед державою та іншими суб'єктами господарювання. Можливості отримання прибутку підприємства зазвичай обмежені витратами виробництва і попитом на вироблену продукцію. Крім того, на рівень прибутку також впливають зовнішні та внутрішні умови господарської діяльності підприємства. Зокрема, до зовнішніх умов відносять інфляцію, зміни законодавства у сфері оподаткування, оплати праці працівників і т. д. до внутрішніх умов – відповідно зростання заробітної плати працівників та страхових внесків, зростання вартості сировини, матеріалів т.д.

Як відзначають Л.Д. Тулуш та І.М. Скітецька, нині в Україні суттєво змінено порядок справляння податку на прибуток підприємств через відміну податкового обліку, що відповідає європейській практиці оподаткування. Ми також підтримуємо думку науковців, що вагомою зміною механізму оподаткування прибутку в Україні стало запровадження принципу визначення податку на прибуток, який обчислюється виходячи із бухгалтерського фінансового результату, та підлягає коригуванню на податкові різниці, кількість яких суттєво зменшено – до 3 груп: різниці щодо амортизації необоротних активів; різниці щодо формування резервів; різниці при здійсненні фінансових операцій [9].

В основному заходи, проведені нашою країною щодо адаптації вітчизняного законодавства міжнародним стандартам обліку спрямовані на реформування податкової системи і зосередження саме на прибутковому оподаткуванні, тому що воно виконує роль фіскального й регулюючого інституту держави. Так, у країнах із розвинутою ринковою економікою основним прямим засобом централізації ВВП у бюджет є особистий прибутковий податок. Але одним із головних регуляторів виробничо-господарських процесів являється саме податок на прибуток підприємств. За допомогою податку на прибуток піддаються регулюванню вибір правової форми організації бізнесу; напрямки розподілу прибутку, обґрунтування методів фінансування інвестицій (самофінансування, залучені і позичкові засоби), т. д.

При цьому, в Україні провідні науковці даної теми дослідження (Л.Д. Тулуш, І.М. Скітецька) виділяють тенденцію суттєвого зниження фіскальної значимості податку на прибуток, який

Таблиця 1

Досвід країн ЄС щодо стягнення податку на прибуток

Позитивні тенденції	Негативні тенденції
Оплата податку на прибуток виключно під час його розподілення – виплати дивідендів	Необхідність окремого ведення податкового обліку для визначення «умовно розподіленого прибутку» – повернення до податкових обмежень обліку окремих витрат – дивергенція бухгалтерського та податкового обліків
Реінвестований прибуток не оподатковується податком на прибуток	До складу «умовно розподіленого прибутку» відносяться витрати, що не пов'язані з господарською діяльністю, які не підтверджені первинними документами (представницькі витрати, тощо). По цих витратах треба вести окремий податковий облік, що автоматично збільшує час на ведення обліку та складання звітності
Україні слід звернути увагу на наступні виклики:	
У країнах ЄС запроваджено системні та частіші податкові перевірки обліку для всіх платників податків	
Тенденція суттєвого зменшення податкових надходжень до бюджету за рахунок податку на прибуток (в Естонії даний прибуток складав у 2016 р. 2,6% від ВВП, а у 2006 р. – 4% від ВВП)	

Джерело: розроблено авторами за [7]

протягом останніх років втрачає статус основного бюджетоформуєчого податку [9]. Ми поділяємо думку про те, що в результаті проведення податкової реформи порядок справляння податку на прибуток підприємств суттєво наблизився до європейської моделі і спрямований на перехід від суто фіскальної до стимулюючої системи оподаткування підприємств. Підтвердженням даних висновків слугують результати власних досліджень досвіду країн Європейського Союзу щодо стягнення податку на прибуток (таблиця 1).

Крім того, у сучасних публікаціях виділяють цілу систему потенціалів податку на прибуток [10]. Вона передбачає аналіз не тільки фіскального та регулятивного потенціалу, а також дослідження економічного, інформаційного, інвестиційного та соціального потенціалів для

комплексної характеристики результатів впливу оподаткування прибутку підприємств на макрота мкрорівнях.

Висновки і пропозиції. Економічна сутність податку на прибуток підприємств розкривається через сукупність фінансових відносин між державою і платником податків з приводу вилучення частини прибутку у прямій залежності від його розміру з метою формування фінансової бази держави для виконання останньою своїх соціально-економічних функцій.

Удосконалення вітчизняного законодавства стосовно податку на прибуток підприємств відповідно до міжнародних стандартів обліку та звітності, з урахуванням сучасних тенденцій функціонування податкових систем сприятиме конкурентоспроможній діяльності підприємств.

Список літератури:

1. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія [Огороднікова І.І., Серебрянський Д.М., Смірнова О.М., Стаднік М.В., Турянський Ю.І.]. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.
2. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26 грудня 1992 р. № 12–92 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/12-92>
3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/283/97>
4. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (№ 349 від 24 грудня 2002 р.) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/349-15>
5. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>
6. Податковий кодекс України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Презентаційні матеріали Державної фіскальної служби / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/prezentatsiyini-materiali/229980.html>
8. Соколовська А.М. Шляхи реформування податкової системи України / Фінанси України. – 2014. – № 12. – С. 103–121.
9. Тулуш Л.Д., Скитецька І.М. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні / Молодий вчений. – 2017. – № 3. – С. 860.
10. Шмичкова І.Ю. Оподаткування прибутку підприємств: аналіз застосування в Україні / І.Ю. Шмичкова // Бізнес Інформ. – 2014. – № 9. – С. 278–285.

Куц Т.В., Пикуля В.А.

Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ НАЛОГА НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

Исследованы теоретические вопросы экономической сущности и роли налога на прибыль предприятия в системе налогообложения. Освещены аспекты нормативно-правового обеспечения налогообложения прибыли отечественного предприятия. Обобщен опыт стран ЕС по взиманию налога на прибыль предприятия.

Ключевые слова: прибыль, налог, налогообложение прибыли, налог на прибыль предприятий, система налогообложения.

Kuts T.V., Pikulya V.A.

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

ECONOMIC AND LEGAL ASPECTS OF THE TAX FOR ENTERPRISE PROFIT

Summary

Theoretical questions concerning the economic essence and place of the corporate profit tax in the taxation system are investigated. The aspects of the normative-legal provision of taxation of the profit of a domestic enterprise are highlighted. The experience of EU countries in collecting corporate profit tax is summarized.

Keywords: profit, tax, profit taxation, corporate profit tax, taxation system.