

УДК 336.225:334.723(477)

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Дзівінська Ю.О., Ярема Б.П.

Львівський національний університет імені Івана Франка

В статті проаналізовано фіскальну ефективність податку на прибуток підприємств в Україні. Визначено основні причини скорочення надходжень від податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України. Розглянуто дві моделі оподаткування прибутку, які застосовуються у розвинутих країнах світу – європейську (класичну) та англо-американську (англо-саксонську). Для вирішення проблем податку на прибуток підприємств, представлено альтернативний варіант – впровадження естонської моделі податку на розподілений прибуток.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, податкова ставка, фіскальна ефективність, естонська модель, податок на розподілений прибуток.

Постановка проблеми. В умовах сучасної економічної ситуації в Україні гостро постає питання реформування податку на прибуток підприємств. Держава і бізнес не задоволені діючою системою оподаткування прибутку підприємств. Перша скаржитися на масове ухиляння від сплати податку через «тіньовий» бізнес та його «мінімізацію» усіма можливими методами, що призводить до недоотримання доходів бюджету. Бізнес, у свою чергу, обурений складністю адміністрування податку на прибуток підприємств, тиском з боку фіскальних органів та перенесенням податкового навантаження з податку на прибуток підприємств на невелику кількість добросовісних платників податку. Проте податок на прибуток має широкі можливості для регулювання і стимулювання підприємницької діяльності. За допомогою цього податку держава може стимулювати поживлення інвестиційної та інноваційної діяльності та розвиток конкурентних відносин, але, на жаль, на даний момент ми не спостерігаємо такої тенденції. Для можливості врегулювання даної ситуації потрібно проаналізувати діючий стан оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні. Гадаємо, що в цьому випадку не обійтись без врахування іноземного досвіду розвинутих країн, щоб запропонувати підхід до трансформації цього податку

з мінімальними втратами для бізнесу і держави та розв'язанням проблеми зниження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У своїх дослідженнях вітчизняні науковці останнім часом все більше уваги приділяють питанням вдосконалення системи оподаткування прибутку підприємств в Україні. Серед них варто відзначити праці В. Дубровського, В. Черкашина, В. Андрушенка, І. Таптунової, Д. Серебрянського та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Враховуючи вагомий доробок вчених та практиків, щодо класичної моделі податку на прибуток, з різних причин цей податок не оправдує своєю природою і потребує трансформації. Тому корисним буде дослідження можливості застосування естонського досвіду прибуткового оподаткування юридичних осіб в українських реаліях.

Мета статті. Метою статті є аналіз сучасного стану оподаткування прибутку підприємств в Україні, вивчення естонської моделі податку на розподілений прибуток та можливостей його адаптації в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед різного роду прямих податків (прибуткового, майнового, земельного, на спадщину і дарування, на грошовий капітал) вагоме місце в

податкових системах різних держав займають прибуткові податки, тобто податки, що охоплюють оподаткування прибутку (доходу) підприємств та організації і оподаткування особистих прибутків громадян.

До таких прямих податків відноситься і податок на прибуток підприємств, який сплачується юридичними особами з прибутку одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів та сін. Податок на прибуток підприємств є одним із чотирьох бюджетоутворюючих податків та відіграє важливу регулюючу роль в економічній системі країни. Основне призначення даного податку є регулювання підприємницьких діяльності, стимулювання розвитку інвестиційних процесів та нарощення капіталу суб'єктів підприємництва. Але попри такі можливості сучасний стан прибуткового оподаткування юридичних осіб не відповідає покладеним на нього завданням. Показником цього є зниження фіскальної ефективності податку на прибуток, тобто зниження його частки в ВВП, доходах бюджету та податкових надходженнях. Як свідчать наведені дані у рис. 1, надходження з податку на прибуток у ВВП у 2016 р. зменшилися на 1,7% порівняно з 2011 р., при тому, що податкові надходження у ВВП 2016 р. зросли на 1,6% порівняно з 2011 р.

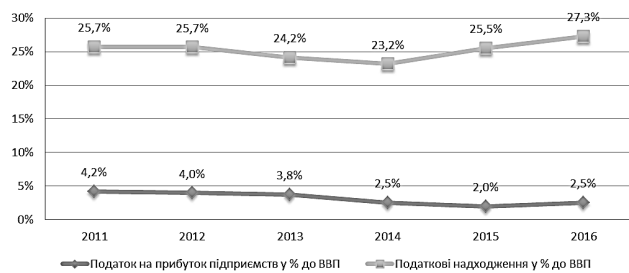


Рис. 1. Частка податкових надходжень та податку на прибуток підприємств у ВВП, % [6-7]

Фіскальне значення податку може також розглядатися як здатність створювати ефекти щодо формування бюджетних ресурсів із метою забезпечення суспільно необхідних видатків. Важливим у цьому контексті є визначення питомої ваги податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету України в цілому та в податкових надходженнях зокрема [2]:



Рис. 2. Податкові надходження та податок на прибуток підприємств у Зведеному бюджеті України, млн грн [6]

Аналізуючи наведені дані у рис. 2 ми бачимо, що доходи Зведеного бюджету зростають з року в рік, в тому числі, за рахунок податкових надходжень, але, як ми бачимо, податок на прибу-

ток підприємств не відіграє значної ролі у цьому. Приріст цього податку протягом 2011-2016 рр. – 9%, в той час, як податкові надходження до Зведеного бюджету та дохідна частина Зведеного бюджету збільшилися відповідно на 94% та 96%.



Рис. 3. Податок на прибуток підприємств у загальній сумі податкових надходжень Зведеного бюджету, млн грн [6]

Виходячи з наведених даних на рис. 3, можна зробити висновок, що при скороченні податкових надходжень на 0,9%, надходження від податку на прибуток підприємств скоротилися на 6,1%. Також, ще в 2017 році держава не зможе повністю повернути бізнесу перепалати з податку на прибуток (18 млрд. грн), які тягнуться з 2012 року, коли законодавство передбачало авансові платежі [3]. Тому ми можемо стверджувати що наразі цей податок не є бюджетоутворюючим. Ситуація з очікуваними надходженнями від цього податку в умовах економічного падіння та збитковості підприємств (в тому числі, у зв'язку із значним індексом інфляції – понад 40% за 2015 рік) дедалі погіршується.

Прописаний у законодавстві процес визначення прибутку об'єкта оподаткування доволі громіздкий, а норми закону написані так, що можуть трактуватися по-різному. Законом фактично створені можливості для представника фіскальних органів «вирішувати питання» на власний розсуд, зокрема: правила, які передбачають судження/оцінку з боку контролюючих органів і, як наслідок, допускають неоднозначне тлумачення; «виделки» у законі для застосування санкцій; можливість вибіркового застосування нездійсненого (або такого, який масово не виконується) закону; неоднозначні формулювання самого закону, що допускають різне трактування; протиріччя між нормативними актами тощо. Крім того, застосування різних схем «оптимізації», що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку. Податкове структурування призводить до неоподаткування одних платників податку з перенесенням всього тягаря зі сплати цього податку на інших платників, в результаті чого основна частина надходжень з цього податку забезпечується 0,4% всіх платників податку [4].

Для розрахунку об'єкту оподаткування використовується фінансовий результат. Визначення фінансового результату та можливість його об'єктивної перевірки має істотні ризики виникнення спору, оскільки існує низька культура складання фінансової звітності та низький рівень досвіду зі складанням фінансової звітності працівників фіскальних органів. Також значним недоліком є короткий період між датами складан-

ня фінансової звітності та подачі декларації з податку на прибуток, що унеможливило перевірку достовірності визначення бази оподаткування.

У підсумку, наведені вище системні недоліки перетворили податок на прибуток підприємств в Україні на дієвий механізм фіскального тиску на сумлінних платників податку. Як наслідок, сутність податку наразі викривлена, він вже не є «справедливим» (один із принципів оподаткування, закріплених Податковим кодексом України), фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств досить низька.

У світі податок на прибуток підприємств розраховується по-різному, але прийнято виділяти дві моделі: європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську). Окремо від цих моделей існує естонська модель оподаткування прибутку юридичних осіб, вона є відносно новою і тому не є поширеною.

Особливістю європейської (континентальної) моделі є те що, податковий облік як окремий вид майже відсутній і база оподаткування визначається за принципами бухгалтерського обліку. Для визначення оподаткованого прибутку відбуваються коригування на основі даних бухгалтерського обліку і які є чітко регламентовані законодавством. Фінансова звітність орієнтована на інтереси держави, а інтереси інших суб'єктів господарювання залишаються другорядними.

На противагу європейській (континентальній) моделі, англо-американська (англосаксонська) модель характеризується можливістю підприємств вибирати застосування бухгалтерського чи податкового обліку. Така свобода вибору діє в межах регламентованих законодавством. У цій моделі фінансова звітність орієнтована на інтереси широкого кола інвесторів, що зумовлено розвинутим ринком цінних паперів.

У таблиці 1 наведений порівняльний аналіз даних моделей.

Таким чином, англо-американська (англосаксонська) модель надає підприємствам свободу вибору у застосуванні встановлених норм ведення обліку та складання фінансової звітності в межах дії законодавства. Застосування англо-американської моделі в Україні може бути недоцільним, оскільки спричинить появу податкових конфліктів та збільшить ймовірність застосування тиску фіскальними органами.

Тому було визначено перспективним напрямом розвитку для України застосування досвіду країн-представниць європейської (континентальної) моделі, в якій чіткий перелік коригувань спростить розрахунок податку на прибуток підприємств та зробить його зрозумілішим для платників.

На даний момент в Україні діє європейська модель розрахунку податку на прибуток підприємств, але, як свідчить проведений аналіз фіскальної ефективності даного податку, вона не адаптувалася в нашій податковій системі, оскільки не вирішує основних проблем прибуткового оподаткування юридичних осіб.

Альтернативним варіантом податку на прибуток підприємств є запровадження оподаткування розподіленого прибутку. Така система оподаткування прибутку запроваджена в Естонії та немає аналогів. Зокрема, податку на прибуток в загальному розумінні там немає, а прибутки оподатковуються в момент їхнього розподілення. Так, податок на прибуток має сплачуватися лише на розподілені прибутки, додаткове благо, витрати та платежі, які не відносяться до господарської діяльності компанії, подарунки, благодійні внески та представницькі витрати. Окрім цього, зменшення статутного капіталу, викуп акцій чи часток та виплати при ліквідації підприємств оподатковуються в частині, яка стосується внесків до статутного капіталу в грошовій чи матеріальній формі.

Можливі два способи розподілу прибутку – прихований та відкритий. Відкритий спосіб включає дивіденди та інші способи розподілу прибутків (окрім випуску пільгових акцій, які оподатковуються лише для фізичних осіб резидентів під час відчуження активів, отриманих в результаті випуску пільгових акцій). Платежі, отримані в результаті ліквідації, зменшення статутного капіталу та викупу/погашення або повернення частки учаснику в загальному випадку підлягають оподаткуванню податком на прибуток особою (Естонською компанією), що здійснює виплату, в момент розподілу. Прихований варіант розподілу прибутку передбачає здійснення виплат додаткових пільг (благ), надання подарунків, благодійних внесків, а також витрат та платежів, які не пов'язані з діяльністю компанії.

Всі ці розподілення прибутку оподатковуються за ставкою 21/79 (трохи більше ніж 26,6%). Така ставка оподаткування не повинна вводити

Таблиця 1

Порівняння принципів побудови європейської (континентальної) та англо-американської (англосаксонської) моделей розрахунку податку на прибуток підприємств

№ з/п	Показник	Європейська (континентальна)	Англо-американська (англосаксонська)
1	Країни в яких застосовується	Німеччина, Франція, Швеція, Бельгія, Іспанія, Швейцарія, Аргентина, Бразилія, Перу, Чилі	США, Велика Британія, Канада, Австралія
2	База оподаткування	Сума прибутку визначена за правилами бухгалтерського обліку, податковий облік як самостійний вид майже відсутній	Сума прибутку визначається за правилами бухгалтерського та податкового обліку, між якими існує тісний зв'язок
3	Об'єкт оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування коригується відповідно до амортизації, збитків, дивідендів, процентних доходів	Фінансовий результат до оподаткування коригується за правилами бухгалтерського обліку
4	Законодавче регулювання	Правила і процедури бухгалтерського обліку розробляються за участі держави та регламентуються чинним законодавством	Правила і процедури облікових стандартів розробляються професійними організаціями бухгалтерів без жорсткого законодавчого регулювання

Джерело: узагальнено авторами на підставі [4, 8]

в оману. Адже це та ж сама ставка 21% відповідно до правил оподаткування оплати праці. Різниця лише в тому, що ставка 21% застосовується для заробітної плати до вирахування податків, а 21/79 – для чистої суми виплати.

Юридична особа-резидент та юридична особа-нерезидент, що діють через постійні представництва, зареєстровані в Естонії, при розподілі прибутку мають сплачувати 21/79 від суми розподілених прибутків. Для особи, що отримує дивіденди, такий дохід не підлягає оподаткуванню додатковий податок з такого доходу у вигляді дивідендів не утримується.

Для юридичних осіб-резидентів та юридичних осіб-нерезидентів, що діють через постійні представництва в Естонії, можливе звільнення від сплати податків. В деяких випадках податок на прибуток (21/79) не утримується з дивідендів або з платежів в результаті зменшення статутного капіталу, здійснення внесків в капітал або придбання акцій чи ліквідації юридичної особи. Такі пільги передбачені для ситуацій з володіння частками у статутному капіталі, що перевищує 10% капіталу [5].

Введення в дію податку на розподілений прибуток в Україні допоможе вирішити проблему розрахунку об'єкта оподаткування, оскільки тут відсутні поняття «доходи» та «витрати», необхідність підтвердження витрат первинними документами. Встановлення простих і прозорих правил обчислення об'єкта оподаткування нівелює прояв дискреції у податковому законодавстві, зменшить кількість перевірок та податкових спорів і відповідно можливість тиску на підприємство з боку фіскальних органів. За рахунок того, що податківцям не потрібно перевіряти всі операції підприємства, оскільки контролюється тільки виведений капітал, це дозволить оперативно реагувати на можливе незаконне виведення грошей із системи.

Естонська модель податку на розподілений прибуток є саморегулюючою моделлю, тобто реінвестування прибутку підприємства і покращення виробничих потужностей спричинить збільшення обсягу виробництва і продаж, а отже збільшиться сума надходжень від ПДВ та податків із зарплати.

Основний недолік податку на розподілений прибуток вже проявив себе в Естонії. Його суть полягає в тому, що підприємства шляхом неправильного опису операцій виводять кошти з компанії, а податок на розподілений прибуток не сплачується з операцій пов'язаних з господарською діяльністю підприємства. Виконуючи такі неправомірні дії підприємства не сплачують або значно зменшують податкове зобов'язання з податку на розподілений прибуток. Прикладом таких операцій є торгівля продукцією між двома компаніями, які насправді нічого не продають одна одній, а тільки відображають рух грошей, також це можуть бути інвестиції або позики, які ніколи не будуть повернені підприємству.

Також в разі впровадження в Україні податку на розподілений прибуток існує ймовірність не повернення переplat з податку на прибуток підприємств за попередні періоди.

Висновки. В результаті проведеного дослідження ми бачимо, що податок на прибуток підприємств вже відвікував своє. Зміни окремих елементів податку не вирішують питання підвищення фіскальної ефективності цього податку та не спрощують процедуру обчислення податкового зобов'язання і формування податкової звітності. На нашу думку, необхідна кардинальна зміна підходу до оподаткування прибутку підприємств. Досвід Естонської Республіки є унікальним в реформуванні податку на прибуток підприємств і надихає вивчати детальніше всі аспекти такої трансформації, щоб адаптувати податок на розподілений прибуток під особливості української економіки, враховуючи помилки і промахи, з якими свого часу зіткнулася Естонія.

Впровадження запропонованих вище заходів матиме такі позитивні наслідки, зокрема: залучення іноземних інвестицій в бізнес та призупинення відтоку капіталу закордон; спрощення адміністрування податку на прибуток для підприємств; створення величезного внутрішнього інвестиційного ресурсу без зовнішніх кредитів; виведення бізнесу з «тіні»; спрощення системи адміністрування податку на прибуток підприємств, що призводить до збільшення доходів бюджету.

Список літератури:

1. Андрущенко В. Л. Ризики-сигнали тривоги в оподаткуванні [Електронний ресурс] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2(49). – С. 74-83.
2. Фінансовий портал Мінфін [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://index.minfin.com.ua/index/gdp/>
3. 2017 року держава не зможе повністю повернути бізнесу переplати з податку на прибуток – ДФС [Електронний ресурс] – Finance.UA – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/news/-/395294/2017-roku-derzhava-ne-zmozhe-povnistyu-povernuty-biznesu-pereplaty-z-podatku-na-prybutok-dfs>
4. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua/sites/default/files/infocenter/publications/corporate_income_tax_transformation_into_distributed_profit_tax_1.pdf
5. Естонська система податку на прибуток [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2014/05/Estonian_corporate_income_tax_system_UA.pdf
6. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс] – К.: Офіційний портал ДКСУ. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>
7. Державна служба статистики України [Електронний ресурс] – К.: Офіційний веб-сайт ДССУ. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Огороднікова І. І. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. – 75 с.

Дзивинская Ю.О., Ярема Б.П.

Львовский национальный университет имени Ивана Франко

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ

Аннотация

В статье проанализировано фискальную эффективность налога на прибыль предприятий в Украине. Определены основные причины сокращения поступлений от налога на прибыль предприятий в Сводный бюджет Украины. Рассмотрены две модели налогообложения прибыли, которые применяются в развитых странах мира – европейскую (классическую) и англо-американскую (англо-саксонскую). Для решения проблем налога на прибыль предприятий, представлен альтернативный вариант – внедрение эстонской модели налога на распределенную прибыль.

Ключевые слова: налог на прибыль предприятий, налоговая ставка, фискальная эффективность, эстонская модель, налог на распределенную прибыль.

Dzivinska Iu.O., Yarema B.P.

Ivan Franko National University of Lviv

CURRENT STATE AND PERSPECTIVES OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

Summary

In the article deals with the fiscal effectiveness of corporate income tax in Ukraine. There is determined main reasons for the reduction of revenues from corporate income tax in the budget of Ukraine. We consider two models of income taxation applicable in developed countries – European (classical) and Anglo American (Anglo-Saxon). To address the problems of corporate income tax, presented an alternative – introducing Estonian model tax on distributed profits.

Keywords: corporate income tax, the tax rate, fiscal efficiency, Estonian model tax on distributed profits.