

ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ: ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ

Тулуш Л.Д., Скiтецька І.М.

Університет економіки і права «КРОК»

У статті розглядається сучасний стан функціонування податку на прибуток підприємств в світлі проведення податкової реформи. Узагальнено наявні тенденції розвитку механізму справляння податку на прибуток, визначено наявні проблеми впровадження нової моделі справляння даного податку, охарактеризовано фіскальне значення даної форми оподаткування в Україні. Досліджено динаміку ставок податку на прибуток підприємств в Україні та європейських країнах. Зроблено висновок щодо втрати податком на прибуток ключової фіскальної ролі, що обумовлено як станом вітчизняної економіки, так і змінами механізму справляння податку. Окреслено напрями подальшого розвитку механізму справляння податку на прибуток підприємств в Україні з урахуванням європейської практики.

Ключові слова: прибуток, оподаткування прибутку, податок на прибуток підприємств, податкова ставка, податкове навантаження, фіскальна значимість, податковий механізм.

Постановка проблеми. Важливою передумовою забезпечення стабільного розвитку економіки є ефективне функціонування податкової системи. Невід'ємною складовою податкової системи будь-якої країни з ринковою економікою є податок на прибуток. Даний податок відіграє ключову роль при оподаткуванні господарюючих суб'єктів, оскільки прибуток традиційно розглядається у якості ключової характеристики діяльності таких суб'єктів, фактичним джерелом сплати податків. Винятковість податку на прибуток полягає й у тому, що механізм його справляння дозволяє найбільш органічно забезпечувати практичне поєднання фіскальної та регулюючої функцій податків.

При оподаткуванні прибутку підприємств час від часу виникають питання, що стосуються рівня податковою вилучення, порядку формування об'єкту оподаткування, умов надання податкових пільг підприємствам з метою симулювання інвестиційної активності чи розвитку інноваційних процесів. Своєчасне вирішення вищезгаданих питань набуває особливої актуальності, оскільки є основою вдосконалення та модернізації сучасної системи оподаткування суб'єктів господарювання в Україні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання формування раціонального механізму справляння податку на прибуток підприємств є предметом наукових пошуків низки провідних вчених фінансового спрямування, серед яких варто відзначити праці таких авторів як З. Варналій [1], К. Копчинська [3], Ю. Лупенко [4], Т. Паєнко [5], А. Поддєрьогін [6], Д. Сєребрянський [2], А. Скрипник [3], А. Соколовська [8], К. Швабій [10] та ін.

Виділення невирішеної раніше частини загальної проблеми. Незважаючи на суттєві напрацювання в даній сфері, реформування механізму справляння податку на прибуток підприємств в Україні, зокрема в частині відмови від ведення окремого виду обліку при визначенні об'єкта оподаткування, спрощення порядку адміністрування даного податку, посилення його впливу на регулювання інвестиційної активності суб'єктів господарювання, вимагає від наукової спільноти поглиблення досліджень економічної природи даної форми оподаткування та генерування на-

уково-обґрунтованих рекомендацій щодо подальшого його розвитку.

Мета статті. Метою статті є узагальнення особливостей оподаткування прибутку підприємств та окреслення перспектив розвитку механізму оподаткування прибутку суб'єктів господарювання в Україні. Для забезпечення виконання поставленої мети в процесі дослідження використовувались економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний, узагальнення, порівняння, графічного представлення інформації тощо.

Виклад основного матеріалу. За результатами податкової реформи в Україні було суттєво змінено порядок справляння податку на прибуток підприємств, що позначилося на особливостях функціонування даного податку та його фіскальному значенні. Насамперед варто відмітити відміну окремого виду обліку – так званого податкового – який підприємства вели одночасно зі звичайним бухгалтерським обліком для більш достовірного визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Прагнення відійти від ведення суб'єктами господарювання окремого податкового обліку є цілком закономірним, адже це відповідає європейській практиці справляння податку на прибуток та дозволяє поглибити рівень інтеграції національної системи бухгалтерського обліку в європейську та світові системи.

Відповідно, ключовою зміною механізму оподаткування прибутку в Україні стало запровадження нового принципу визначення податку на прибуток, який обчислюється виходячи із бухгалтерського фінансового результату (відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ), та підлягає коригуванню на так звані податкові різниці. Причому кількість таких різниць було суттєво зменшено – з 49 до 3 груп: різниці щодо амортизації необоротних активів; різниці щодо формування резервів; різниці при здійсненні фінансових операцій.

Ставка податку на прибуток в останні роки залишається незмінною (18%) і є однією із найнижчих у Європі (рис. 1). Як видно з даних рис. 1, ставки податку на прибуток підприємств в країнах ЄС знижуються, причому як в країнах – старих членах ЄС (СЧ ЄС), так і в країнах – нових членах ЄС (НЧ ЄС). Причому традиційно в країнах – нових членах ЄС ставка податку на прибуток є суттєво нижчою, ніж в країнах – старих

членах ЄС (в середньому (сер) 18% проти 24% у 2013-2015 рр.).

Окремо варто відзначити, що спроби запровадити в Україні ставку податку на прибуток нижче за 18% поки не увінчались успіхом і навряд чи, щоб були реалізовані в найближчій перспективі.

Отже, нині в Україні практично запроваджена класична європейська модель податку на прибуток, згідно з якою базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який в подальшому коригується на різниці, прямо визначені Податковим кодексом. Необхідно зазначити, що класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств є найпоширенішою серед країн ЄС, які входять до Організації економічного співробітництва та розвитку.

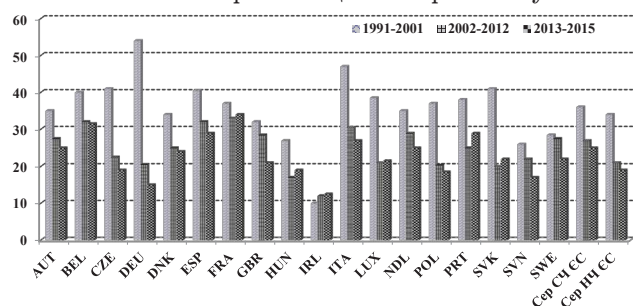


Рис. 1. Динаміка ставок податку на прибуток підприємств в окремих країнах – членах – ЄС у 1991-2015 роках (СЧ – старі члени, НЧ – нові члени)

Джерело: складено за [http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm]

Така модель має ряд суттєвих недоліків, серед яких варто виділити:

- проблеми із накопиченням збитків (що особливо актуально для України у зв'язку із наявними курсовими різницями), що створює підґрунтя для можливих зловживань при визначенні бази оподаткування;

- складність правил упередження податкового планування шляхом обмеження витрат на сплату процентів;

- ведення окремого обліку податкової амортизації;

- можливість реалізації схем податкового планування, що використовуються крупними компаніями з метою уникнення оподаткування (при переміщенні активів, не оподаткування окремих видів доходів тощо) за умов недосконалості методів податкового контролю за цими процесами.

У вітчизняних реаліях класична (європейська) модель справляння прибутку на прибуток містить системні ризики, частина з яких є невід'ємною складовою самої моделі, а частина обумовлена специфікою вітчизняної економіки, в тому числі й рівнем корупції та проблемами правозастосування.

Наявні проблеми при впровадженні класичної моделі справляння податку на прибуток в Україні можна згрупувати наступним чином:

- проблема достовірності розрахунку об'єкта оподаткування в умовах коригування фінансового результату, визначеного за даними бухгалтерського обліку, на податкові різниці – це обумовлює постійний ризик впровадження заходів податкового контролю з боку контролюючих органів;

- проблема нерівномірності розподілу податкового навантаження на платників податку внаслідок впровадження заходів податкового контролю та «додаткового» адміністрування;

- низька фіскальна ефективність податку як результат поєднання зазначених вище проблем та передумова його кардинального реформування.

Фіскальна ефективність податків переважно асоціюється з їх питомою вагою у макроекономічних показниках (ВВП, доходах бюджету, податкових надходженнях). Як свідчать результати проведеного дослідження, при загальній тенденції зростання суми податкових надходжень у ВВП (з 19,3 до 25,6% ВВП протягом останнього десятиріччя), фіскальна значимість податку на прибуток підприємств суттєво знизилась (рис. 2).

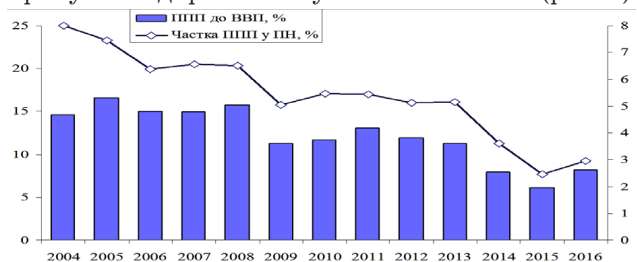


Рис. 2. Фіскальна значимість податку на прибуток підприємств (ППП): частка у валовому внутрішньому продукті (ВВП) (права шкала) та податкових надходженнях (ПН) (ліва шкала)

Джерело: складено за [http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477]

Як видно із даних рис. 2 відношення податку на прибуток підприємств до ВВП знизилось із 5,32% у 2005 році до 1,97% у 2015 році (у 2,7 рази).

Частка податку на прибуток підприємств у загальній сумі податкових надходжень знизилась із 25,1 у 2004 до 7,7% у 2015 році (у 3,3 рази). У 2016 р. спостерігається певне підвищення фіскальної значимості податку, обумовлене підвищенням рівня ділової активності й інфляційними процесами.

Суттєве зниження фіскальної значимості податку на прибуток підприємств характеризується й співвідношенням його надходжень до надходжень інших бюджетоформуючих податків – податку на додану вартість та податку на доходи фізичних осіб (рис. 3).

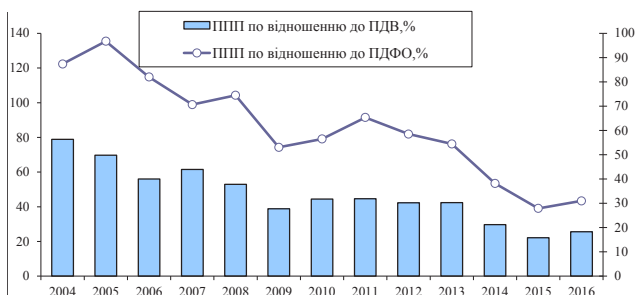


Рис. 3. Відношення надходжень податку на прибуток підприємств (ППП) до надходжень ПДВ (права шкала) та ПДФО (ліва шкала)

Джерело: складено за [http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477]

Як видно з рис. 3, відношення надходжень податку на прибуток підприємств до надходжень податку на додану вартість (ПДВ) знизилось із 56,3% у

2004 році до 15,8% у 2015 році (у 3,6 рази), а до надходжень податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) – із 122,3% у 2004 до 39,1% у 2015 році (у 3,1 рази). Крім того, із 2014 року надходження податку на прибуток підприємств поступають надходженням акцизного податку (у 2015–2016 роках відповідне співвідношення коливається у межах 55–59%).

Враховуючи наявну статистику надходжень податку на прибуток підприємств в останні роки даний податок вже не є бюджетоформуючим.

Висновки. Внаслідок проведення податкової реформи порядок справляння податку на прибуток підприємств зазнав суттєвих змін, наслідком яких стало його наближення до континентальної (європейської) моделі, що застосовується країнами членами європейського простору.

Нині в Україні вектор реформування механізму справляння податку на прибуток спрямований на перехід від суто фіскальної до стимулюючої системи оподаткування підприємств. Складність цього процесу посилюється передусім тим, що реформування відбувається в умовах економічної кризи, що породжує дефіцит державних фінансових ресурсів. Наслідком реформування стало суттєве зниження фіскальної значимості податку на прибуток, який втратив статус основного бюджетоформуючого податку.

Податок на прибуток є найбільш складним в адмініструванні та неоднозначним за економічною природою із всіх прямих податків. Існування прямо пропорційної залежності між розміром прибутку і сумами податку знижує мотивацію виробників щодо об'єктивності визначення бази оподаткування, викликає процеси ухилення від сплати, використання податкових «лазівок» при визначенні податкового зобов'язання. При цьому в державі практично відсутня можливість повноцінного податкового контролю за достовірністю декларованих сум об'єкта оподаткування, адже в умовах високого рівня корумпованості будь-які дії щодо посилення заходів податкового адміністрування лише здорожують функціонування самої системи адміністрування, не забезпечуючи навіть її окупності.

Запровадження європейських стандартів оподаткування при справлянні податку на прибуток дозволить спростити та здешевити процес податкового адміністрування, що позитивно позначиться на інвестиційному кліматі в Україні як в частині дотримання процедурних податкових вимог (подання декларації, надання інформації контролюючим органам тощо), так і в частині порядку визначення реального розміру податкових зобов'язань та витрат часу платників податків.

Список літератури:

1. Варналій З. Вплив оподаткування прибутку на економічний розвиток України / З. Варналій, Д. Серебрянський // Економіка України. – 2010. – № 5. – С. 55–69.
2. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І.І., Серебрянський Д.М., Смірнова О.М., Стадник М.В. Турянський Ю.І.]; за заг. ред. Д.М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.
3. Копчинська К. Європейські тенденції в оподаткуванні прибутку підприємств / К. Копчинська // Науковий вісник Полісся. – 2015. – № 2. – С. 148–153.
4. Лупенко Ю.О. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів / Ю.О. Лупенко, Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2016. – № 1. – С. 5–17.
5. Паєнтко Т.В. Підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток / Т.В. Паєнтко // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2005. – № 4. – С. 80–89.
6. Поддєрьогін А.М. Удосконалення оподаткування прибутку на основі визначення об'єкта оподаткування / А.М. Поддєрьогін, В.В. Бабіч // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 71–76.
7. Скрипник А.В. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств / А.В. Скрипник, Д.М. Серебрянський // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 13–27.
8. Соколовська А.М. Шляхи реформування податкової системи України // Фінанси України. – 2014. – № 12. – С. 103–121.
9. Тулуш Л.Д. Реформування механізму прямого оподаткування сільгосп-підприємств / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2014. – № 10. – С. 34–45.
10. Швабій К., Серебрянський Д. Інвестиційні стимули в механізмі оподаткування прибутку підприємств в Україні / К. Швабій, Д. Серебрянський // Економіка України. – 2007. – № 7. – С. 54–62.

Тулуш Л.Д., Скитецкая И.Н.

Університет економіки і права «КРОК»

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ: ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ В УКРАИНЕ

Аннотация

В статье рассматривается современное состояние функционирования налога на прибыль предприятий в свете проведения налоговой реформы. Обобщены тенденции развития механизма взимания налога на прибыль, определены существующие проблемы внедрения новой модели взимания данного налога, охарактеризованы фискальное значение данной формы налогообложения в Украине. Исследована динамика ставок налога на прибыль предприятий в Украине и европейских странах. Сделан вывод о потере налогом на прибыль ключевой фискальной роли, что обусловлено как состоянием отечественной экономики, так и изменениями механизма взимания налога. Определены направления дальнейшего развития механизма взимания налога на прибыль предприятий в Украине с учетом европейской практики.

Ключевые слова: прибыль, налогообложение прибыли, налог на прибыль предприятий, налоговая ставка, налоговая нагрузка, фискальная значимость, налоговый механизм.

Tulush L.D., Skiteckaya I.M.

«KROK» University

TAXATION OF CORPORATE PROFITS: APPLICATION PRACTICE IN UKRAINE

Summary

In the article the current state of operation of corporate income tax in light of the tax reform. Overview of trends mechanism for collecting income tax, defined existing problems implementing the new model of collecting this tax, characterizes fiscal importance of this form of taxation in Ukraine. The dynamics of income tax rates for companies in Ukraine and European countries. The conclusion about the loss of tax revenue fiscal key role due to a state of the domestic economy and changes in tax collection mechanism. Outlined directions for further development mechanism levying corporate income tax in Ukraine with the European practice.

Keywords: profit, profit taxation, corporate income tax, tax rate, tax burden, fiscal significance, tax mechanism.