

Мельникова Л. О.,

аспірантка Науково-дослідного фінансового інституту
Академії фінансового управління Міністерства фінансів України,
науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки
Науково-дослідного фінансового інституту
Академії фінансового управління Міністерства фінансів України

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ: ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ В УМОВАХ УПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Проаналізовано зміни, пов'язані з упровадженням Податкового кодексу України, та подальші шляхи реформування податку на прибуток підприємств. Встановлено взаємозв'язок між обсягами податкових надходжень та макроекономічними параметрами.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, об'єкт оподаткування, фіскальна ефективність, крива Лаффера, ділова активність, макроекономічний баланс.

Наша держава тривалий час потребувала раціональних перетворень податкової системи, які стали можливими з прийняттям Податкового кодексу України. Головна ідея Кодексу в аспекті оподаткування прибутку підприємств полягала в уніфікації розбіжностей у методології визначення фінансового результату у бухгалтерському обліку та прибутку до оподаткування у податковому обліку.

Починати необхідно з нормативно-законодавчої бази. Так, визнання доходів і валового доходу, витрат (валових витрат), фінансових результатів (прибутку до оподаткування) у податковому законодавстві не відповідало основним принципам визнання доходу в бухгалтерському обліку.

Методика ведення податкового обліку як підсистеми бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на принципі відображення об'єктів бухгалтерського обліку за оцінкою, що відповідає стандартам бухгалтерського обліку, з паралельним обчисленням податкових різниць, які становлять відхилення в оцінці витрат, доходів, активів і зобов'язань, з метою складання податкової декларації. Така методика процедурно пояснюватиме порядок формування кожного виду податкових різниць. Її розроблення тісно пов'язане з організаційним аспектом вирішення проблеми податкового обліку¹.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати визначає П(С)БО 15 “Дохід”² і П(С)БО 16 “Витрати”³.

¹ Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. — К. : НДФІ, 2004. — 192 с.

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290.

³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.

Визначення прибутку до оподаткування здійснювалося відповідно до норм Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”⁴.

Отже, склалася ситуація, яка фактично призвела до формування паралельної системи обліку, не контрольованої подвійним записом, що значно підвищило витрати на його ведення і поглибило протиріччя з міжнародними правилами.

Ключовими та найбільш суттєвими були колізії в таких питаннях: виникнення податкових різниць при визначенні доходів (витрат) для фінансової звітності та валових доходів (валових витрат) для податкової звітності; відмінностей у періоді та складі їх визначення; розрахунку амортизації, яка є окремою складовою при обчисленні прибутку до оподаткування.

Прийняття Податкового кодексу України усунуло частину недоліків, які були притаманні механізму справляння податків, але не позбавило багатьох суттєвих проблем, які потребують розв’язання, саме тому є актуальним формування подальших напрямів удосконалення методології визначення податку на прибуток підприємств.

Серед найбільш важливих досліджень українськими вченими проблем системи оподаткування прибутку підприємств, а також подолання розбіжностей податкового і бухгалтерського прибутку є праці О. Д. Василика, В. П. Вишневського, Т. І. Єфименко, В. М. Литвина, Л. Г. Ловінської, С. Л. Лондара, П. В. Мельника, А. М. Соколовської, Ф. О. Ярошенка.

Дослідження Л. Г. Ловінської присвячено стратегічним питанням з реформування бухгалтерського обліку й фінансового контролю у державному секторі та необхідності взаємозв’язку між ринковим саморегулюванням і державним регулюванням у сфері бухгалтерського обліку та аудиту⁵.

У працях А. М. Соколовської з метою подолання розбіжностей між величинами бухгалтерського (балансового) та оподаткованого прибутку були визначені такі тенденції: поступове зменшення податкового навантаження на платників унаслідок наближення конструкції окремих елементів податку й порядку його справляння до прийнятих норм у розвинутих країнах; уніфікація ставок податку для підприємств, які здійснюють різні види діяльності; обмеження пільгового механізму податку⁶.

У результаті дослідження лафферової проблематики В. П. Вишневський окреслив загальну умову, за якої зменшення ставки податку на прибуток підприємств не спричиняє скорочення доходів бюджету. Ця ж проблематика, а саме аналіз можливостей використання методів економіко-математичного моделювання для прогнозування податкових надходжень та ви-

⁴ Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР зі змінами та доповненнями.

⁵ Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л. Г. Ловінська // Економіка и управление. – 2009. – № 1. – С. 23–28.

⁶ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 226–250.

явлення способів підвищення їх дієвості при застосуванні в українській економіці, досліджувалося у працях С. Л. Лондара⁷.

Прибуток як фінансова категорія відіграє досить важливу роль у життєдіяльності та фінансовій автономності підприємства і в системі державних фінансів. Чим вищий рівень утворення прибутку підприємства в процесі господарської діяльності, тим ефективніше досягаються його тактичні та стратегічні цілі, що сприяє покращанню умов функціонування підприємства в цілому, а з позиції держави – поліпшенню макроекономічної ситуації загалом. При цьому, на відміну від деяких інших внутрішніх джерел формування фінансових ресурсів підприємства, прибуток є постійно відтворюваним джерелом і в умовах успішного господарювання отримується на розширеній основі. У свою чергу, для держави прибуток підприємств виступає важливим об'єктом оподаткування та відіграє вагомую роль у наповненні бюджету.

Таким чином, оподаткування прибутку підприємств містить у собі внутрішню суперечність інтересів держави та суб'єктів господарювання, яку неможливо розв'язати шляхом компромісу через полярну протилежність цих інтересів. Підприємство, сплачуючи податок на прибуток, потерпає від зменшення рентабельності, а держава, зменшуючи ставки оподаткування, ставить під загрозу власну фінансову безпеку. Якщо держава не створює належних умов з виваженими раціональними рішеннями щодо правил і механізму прибуткового оподаткування, то підприємства проводять діяльність без врахування своїх основних інтересів, тобто спрацьовує “ефект бумеранга”: підприємці змушені обходити закон, приховуючи як можна більшу частину доходу, щоб уникнути оподаткування. Отже, податкова політика держави щодо оподаткування прибутку завжди призводитиме до того, що частина підприємців сплачуватимуть податки, а ті, для яких податковий тягар перевищує запас їхньої фінансової міцності, шукатимуть способи для ухиляння від оподаткування. Відтак умовою правильної податкової політики є встановлення ставок оподаткування, які зможуть максимізувати реальні надходження до бюджету.

Відповідно до норм, встановлених у Бюджетному кодексі України⁸, податок на прибуток підприємств закріплено за доходами загального фонду Державного бюджету України (п. 2 ст. 29), крім:

- податку на прибуток підприємств (ППП) та фінансових установ комунальної власності, який належить до доходів загального фонду місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів (п. 2 ст. 69);
- податку на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств і фінансових установ комунальної власності) відповідно до до-

⁷ Лондар С. Л. Моделювання надходжень із податку на прибуток підприємств в умовах українського економічного середовища / С. Л. Лондар // *Фінанси України*. – 2010. – № 12. – С. 12–20.

⁸ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravo.in.ua/lib.html#rz2456>.

даткових ставок такого податку, у розподілених розмірах, встановлених районними радами: 30 % — до бюджетів розвитку бюджетів сіл, селищ, міст районного значення; 70 % — до бюджетів розвитку районних бюджетів (п. 1 ст. 71).

Податок на прибуток підприємств в Україні є одним із основних бюджетоутворюючих податків⁹ (таблиця, рисунок).

Таблиця

Надходження податку на прибуток підприємств, *нитома вага*, %

Роки	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Надходження від ППП, млрд грн,	5,6	6,1	8,2	13,1	16,0	23,3	25,9	33,9	47,4	33,0
<i>у тому числі:</i>										
— частка ППП у податкових надходженнях	28,5	28,1	28,2	36,6	35,7	31,2	27,3	29,1	28,3	15,9
— частка ППП у доходах бюджету	11,4	11,2	13,2	17,4	17,5	17,3	15,1	15,4	15,9	12,1
— частка ППП у ВВП	3,3	3,0	3,6	4,9	4,6	5,3	4,8	4,7	5,0	3,6

Складено за даними Держкомстату України та ДПА України.

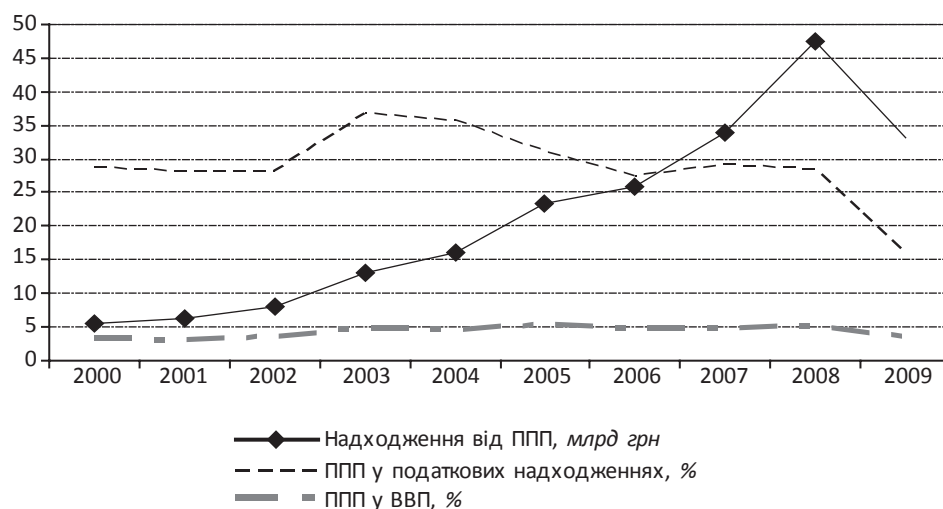


Рисунок. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств та змін часток у деяких макроекономічних показниках

Як бачимо, за період з 2000 по 2008 рр. надходження з податку на доходи підприємств зростали, ця тенденція зберігалася до настання фінансової кризи. Так, протягом 2000 – 2005 рр. надходження від податку на прибуток підприємств зросли на 17,7 млрд грн, а у 2008 р. цей показник подвоїв-

⁹ Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

ся, сягнувши 47,4 млрд грн, що засвідчило нарощування виробничих потужностей підприємств та активізацію інноваційно-інвестиційного процесу в Україні. Відповідно, зменшення надходжень у 2009 р. спричинене рецесією, що відбулася в українській економіці. Аналогічна ситуація простежується і стосовно частки ППП у ВВП, яка характеризується помірним, але впевненим ростом. Так, якщо у 2000 р. цей показник дорівнював 3,3 %, то станом на 2005 р. він склав 5,3 %, закріпившись на цьому рівні на тривалий час, ще раз довівши взаємозв'язок ВВП і обсягу надходжень від податку на прибуток підприємств. Інакше кажучи, чим вищий рівень ВВП, тим стабільніше економічне становище країни, яке задовольняє інтереси держави (у формі високих показників сплати податкових надходжень), і суспільства (яке отримує певні преференції від держави).

Досить високий показник частки податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях до бюджету України свідчить про те, що ППП дійсно є одним із головних бюджетоутворюючих податків. Однак варто зазначити, що темпи зміни частки ППП у податкових надходженнях до державного бюджету та відносно ВВП відрізняються, що підкреслює суперечливість процесів в українському економічному середовищі. З одного боку, щодо ВВП збори податку на доходи підприємств залишалися досить стабільними протягом усього досліджуваного періоду та склали у середньому 3,6–3,8 %. Водночас частка ППП у податкових надходженнях була більш волатильною порівняно з часткою того самого податку у загальних доходах державного бюджету (див. рисунок).

Внаслідок проведеного кореляційного аналізу таких множин даних, як обсяг ВВП та обсяг надходжень до державного бюджету від ППП, отримано значення 0,96. Як відомо, ВВП є загальним індикатором стану економічної системи держави, тому така кореляція вказує на залежність надходжень до бюджету від ППП від загального стану економічної системи.

Зниження ролі податку на прибуток підприємств у наповненні бюджету протягом 2000 — 2005 рр. свідчить про зниження ділової активності в межах національної економіки. Така ситуація є індикатором відходу капіталу підприємців у тінь. Можна дійти висновку щодо зменшення ефективності адміністрування ППП у цей період. Важливим фактором, що вплинув на ситуацію у сфері оподаткування доходів підприємств, є прийняття Податкового кодексу України. Цей документ суттєво змінює реалії ведення бізнесу, а отже в перспективі сприятиме зрушенням у макроекономічному балансі.

Нові правила оподаткування податком на прибуток, встановлені в розділі III Податкового кодексу України¹⁰, стають дійсними з 01.04.2011, а до цієї дати чинним є Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”¹¹. Методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних різниць набуває чинності з 1 січня 2012 р.

¹⁰ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755—17>.

¹¹ Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

Найсуттєвіші зміни відбулися в механізмі розрахунку об'єкта оподаткування та правилах визнання доходів та витрат. Об'єктом оподаткування буде прибуток, отриманий в Україні та за її межами. Його визначають, зменшуючи суму доходів звітного періоду (ст. 135–137 Кодексу) на:

- собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- інші витрати звітного податкового періоду (ст. 138 – 143, ст. 152 Кодексу).

Доходи і витрати враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, на відміну від чинного податкового законодавства, попередня (авансова) оплата товарів (послуг) не визнаватиметься витратами (доходами) і не впливатиме на податкові зобов'язання платника.

Поетапне зниження ставки податку до 16 % відбуватиметься таким чином: з 1 квітня і до кінця 2011 р. – 23 %; протягом 2012 р. – 21 %; 2013 р. – 19 % і з 1 січня 2014 р. – 16 % (ст. 151 Кодексу). Тому очікуваним результатом від зменшення податкового навантаження на бізнес є збільшення рівня добровільної сплати податку на прибуток.

З метою виключення можливості використання схем мінімізації податкових зобов'язань переглянуто склад витрат (ст. 139 Кодексу), які враховуються при обчисленні прибутку, а саме, не враховуються витрати, пов'язані з:

- придбанням товарів, робіт, послуг та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи — підприємця, що сплачує єдиний податок;
- придбанням у нерезидента послуг консалтингу, маркетингу, реклами, послуг інжинірингу в обсязі, що перевищує 5 % митної вартості устаткування;
- сумою нарахованого роялті на користь нерезидента, що має офшорний статус;
- роялті, відносно якого права інтелектуальної власності у резидента України виникли вперше;
- роялті на користь неплатника податку на прибуток.

З ухваленням Податкового кодексу України амортизація асоціюватиметься саме зі складовою витрат, а не з відокремленою категорією податкового обліку.

Під амортизацією (пп. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 Розділу I) розуміють систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Тобто на відміну від положень пп. 8.1.1 п. 8.1 ст. 8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”¹² свою силу втрачає таке поняття, як “зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань”.

Перелік витрат, які підлягають амортизації (п. 144.1 ст. 144), уточнено та доповнено такими видами витрат:

- витрати на придбання довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

¹² Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень (пп. 137.2.1 п. 137.2 ст. 137);
- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до ст. 146 Кодексу;
- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Серед принципово нових видів витрат, які не підлягають амортизації та повністю входять до складу витрат за звітний період, чітко передбачено витрати платника податку на ліквідацію основних засобів (п. 144.2 ст. 144 Кодексу).

Основні засоби поділено на 16 груп замість 4, що існували раніше (ст. 145 Кодексу). Такий розподіл відповідає вимогам Національних стандартів бухгалтерського обліку і, відповідно, нарахування амортизації також здійснюватиметься за правилами бухгалтерського обліку.

У порядок оподаткування операцій особливого виду (ст. 153 Кодексу) внесено такі зміни:

- при обліку операцій в іноземній валюті виключено розрахунок умовного продажу непогашеної заборгованості в іноземній валюті на кінець кожного кварталу. Тепер результат від операції обчислюватиметься один раз – на дату її здійснення;
- при виплаті дивідендів платниками фіксованого сільгосподатку авансовий платіж не обчислюється і не вноситься до бюджету;
- прибуток від страхової діяльності (за винятком страхування життя) оподатковується за загальною ставкою;
- з метою підтримки малого бізнесу передбачена нульова ставка податку на прибуток на п'ять років для платників, об'єм доходів яких не перевищує 3 млн грн на рік і середня заробітна плата тих, хто працює, не менше двох мінімальних, встановлених відповідним законодавством.

Крім того, звільняється від оподаткування (ст. 154 Кодексу) прибуток:

- дошкільних і загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, одержаної від надання послуг освіти;
- прибуток підприємств енергетичної галузі в межах витрат, спрямованих на повернення кредитів у межах інвестиційних програм;
- 50 % прибутку, одержаного від впровадження енергоефективних заходів і реалізації енергоефективних проектів.

Тимчасово до 1 січня 2020 р. звільняються від оподаткування прибутки:

- виробників біопалива; підприємств, що виробляють електро- і теплоенергію з використанням біопалива; виробників машин і устаткування, які споживають біопаливо;

- від готельних послуг готелів категорій “5”, “4” і “3” зірок;
- підприємств легкої промисловості;
- підприємств електроенергетики від продажу електроенергії, виробленої з поновлюваних джерел енергії;
- підприємств суднобудівної галузі;
- підприємств літакобудівної галузі;
- підприємств машинобудування для агропромислового комплексу.

Тимчасово до 1 січня 2015 р. звільняється від оподаткування прибуток підприємств поліграфії від виготовлення книжкової продукції.

Істотно змінився порядок обліку безнадійної заборгованості (ст. 159 Кодексу). Відтепер продавець товарів, робіт, послуг має право зменшити доходи на суму відвантаженого та неоплаченого товару. Проте при цьому він зобов'язаний зменшити і суму витрат на собівартість таких товарів. Покупець зменшує свої витрати в періоді, в якому набирає силу рішення суду про стягнення заборгованості.

Отже, податок на прибуток підприємств зазнав і зазнаватиме певних “перетворень” у порядку визнання доходів та витрат, обчислення об'єкта оподаткування, класифікації груп основних засобів, інших необоротних активів і нематеріальних активів, а також у регулюванні ставки податку та порядку оподаткування операцій особливого виду.

До подальших шляхів удосконалення податку на прибуток підприємств в умовах запровадження Податкового кодексу України належать такі:

1. Зниження податкового навантаження, що стимулюватиме вивільнення коштів підприємств для інвестицій, у міру фіскальної пруденційності та здійсненності;
2. Розширення спектра джерел інвестування шляхом залучення зовнішніх ресурсів сприятиме фінансовому оздоровленню економіки в цілому;
3. Державне регулювання цін на продукцію монопольних утворень і розвиток конкурентних відносин між суб'єктами господарювання;
4. Посилення ролі адміністрування податку на прибуток підприємств між державою та суб'єктами господарювання.

Отже, податок на прибуток підприємств — один із бюджетоутворюючих податків, який відіграє винятково важливу роль у фінансовому житті країни. Він водночас є важливим фактором, що визначає умови існування підприємства, умови функціонування державного бюджету та економічної системи в цілому. Національна економіка являє собою складну єдність протилежних інтересів держави та приватного підприємництва. За таких умов адміністрування податку на доходи підприємств має бути максимально виваженим та обачливим. Крім того, податок на прибуток — це своєрідний індикатор ділової активності національної економіки та мірило добробуту суб'єктів господарювання.

Таким чином, покращання адміністрування прибуткового податку як основного напрямку вдосконалення сприятиме прозорості взаємовідносин між державою та підприємствами, внаслідок чого зростатиме добробут громадян України.