

УДК 336.02:351.741.1

ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

Мірошниченко О.В., к.е.н., засл. економіст України, докторант
Національний інститут стратегічних досліджень

В статье анализируется динамика бюджетных поступлений по налогу на прибыль предприятий за последние годы, его роль в налоговой системе Украины, а также возможные перспективы оптимизации системы налогообложения Украины в этом направлении с целью повышения уровня национальной экономической безопасности.

Ключевые слова: налоговая политика, оптимизация системы налогообложения, национальная экономическая безопасность.

The article examines the dynamics of budget tax funds on business profits in recent years, its role in the tax system of Ukraine, as well as possible prospects for optimization of the tax system of Ukraine in this direction in order to increase the level of national economic security.

Key words: tax policy, optimization of tax system, national economic security.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Необхідність реформування податкової системи України у більшості науковців, практиків, представників законодавчої та виконавчої влади не викликає сумніву. У розробленому Міністерством фінансів проєкті Стратегії реформування податкової системи чітко зазначається, що "існуюча податкова система недостатньо ефективна, не забезпечує на належному рівні становлення конкурентного середовища, надання йому підтримки та економічного зростання" [1].

Проблема у загальному вигляді полягає в тому, що податки при зростанні податкового потенціалу з точки зору ресурсного фактору для держави виступають у якості одного із засобів забезпечення безпеки, а у разі втрати податкового потенціалу, боротьби за перерозподіл ресурсів або підвищення рівня соціально-економічної напруги в суспільстві – чинником посилення загроз і ризиків, і, таким чином, податкова політика з одного боку є інструментом забезпечення економічної безпеки, а з іншого – фактором ризику і залежності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, постановка завдання. Теоретичні і практичні аспекти забезпечення економічної безпеки України розглядалися рядом дослідників, зокрема І. Бінько, В. Гейцем, В. Мунтіяном, Г. Пастернак-Таранущенко, В. Шлемко, іншими вченими [2–8], переважною більшістю яких зв'язок між податковою політикою та рівнем економічної безпеки визнається об'єктивною реальністю. Зокрема, на думку Є. Олейнікова та Г. Вечканова, податки та податкова політика об'єктивно включені до системи економічної і фінансової безпеки, по-перше, як ресурсний фактор, що знаходиться у руках держави, по-друге, як інструмент впливу на економічні та соціальні процеси, по-третє, як фактор зворотного зв'язку і залежності держави від платників податків та регіонів [7, с. 184; 8, с. 159].

Метою дослідження є аналіз ролі податку на прибуток підприємств у податковій системі України та перспектив оптимізації бюджетних надходжень по даному виду податку з метою підвищення рівня економічної безпеки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Загалом, процес виокремлення оподаткування прибутку підприємств у якості окремого виду податку спостерігається наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. у процесі еволюції від оподаткування підприємств за зовнішніми ознаками (вид промислу, чисельність працівників та ін.) до оподаткування за індивідуальним чистим доходом, тобто від реального промислового до прибуткового податку. На той час реальний податок був витіснений прибутковим в Британії; у Франції промисловий податок продовжував справлятися за зовнішніми ознаками; у деяких країнах, зокрема – Австрії, Росії, ці форми оподаткування співіснували, і підприємства, що мали надавати публічну звітність сплачували прибутковий податок, а інші, – промисловий; в Німеччині після реформи 1891 р. промисловий податок поєднував риси як реального, так і прибуткового [6, с. 48–49].

Остаточних форм оподаткування прибутку підприємств набуло впродовж ХХ ст. в процесі виокремлення із загального прибуткового податку для фізичних і юридичних осіб спеціального податку на прибуток корпорацій, який, зокрема, у Німеччині було введено у 1920 р., а в Англії – лише у 1965 році.

За час радянського періоду історії України, система вилучення доходів підприємств будувалася на неподаткових платежах, зокрема з 1965 року – у формі плати за основні виробничі фонди і нормовані оборотні кошти, фіксованих (рентних) платежів, вільного залишку прибутку, з 1987 р. – платежів за ресурси (виробничі фонди, трудові та природні ресурси) і нормативних відрахувань від прибутку (доходу) [6, с. 226–227]. Прибуткове оподаткування підприємств було введено в процесі проведення реформ у 1990 р. з ухваленням Закону СРСР "Про податки з підприємств, об'єднань і організацій" [9].

В Україні формування складової оподаткування прибутку підприємств було започатковано у 1992 році законом "Про оподаткування доходів підприємств і організацій", яким передбачалося диференціація сплати податку [10, ст. 4]:

- загальною ставкою оподаткування доходів підприємств та їх об'єднань (у т. ч. приватних) було визначено 22 %;
- за ставкою 6 % – суми доходів від фрахту, виплачуваного іноземним юридичним особам у зв'язку із здійсненням міжнародних перевезень;
- 11 % – доходи дослідних заводів, а також підприємств і організацій АПК по обслуговуванню сільгоспвиробництва;
- 15 % – доходи підприємств (у т. ч. іноземних, крім доходів з фрахту, якщо міжнародними угодами не передбачені ін. ставки) від належних їм цінних паперів, доходи українських учасників від участі у спільних та ін. підприємствах;
- 19 % – доходи спільних підприємств, створених на території України у сфері промисловості, сільського господарства, якщо частка іноземного учасника у статутному фонді перевищує 30 % та тих, що повністю належать іноземним інвесторам (доходи філій, відділень, представництва підприємств з іноземними інвестиціями, та створених ними дочірніх підприємств – за ставкою 22 %);
- 65 % – доходи від посередницької діяльності, одержувані від робіт (послуг), виконаних за договорами підяду;
- 70 % – доходи від грального бізнесу, реалізації та прокату відеопродукції (крім підприємств-виробників) та проведення концертно-видовищних заходів на відкритих майданчиках, стадіонах, у палацах спорту, інших приміщеннях з більше ніж 2 тис. місць;
- 75 % – доходи від посередницької діяльності (аукціонно-біржової, торговельно-закупівельної та ін.);
- для підприємств комунальної власності ставки оподаткування встановлювалися місцевими радами, але не повинні були перевищувати 22 %.

Через існування на той час певної дискусії серед представників законодавчої та виконавчої влади відносно того, що має бути об'єктом оподаткування корпоративним податком, у 1991 році і у I кварталі 1993 р. об'єктом оподаткування був прибуток [11]; у 1992 р., II-IV кварталах 1993 р. та у 1994 році, відповідно, здійснювалося утримання податку на дохід [10]; остаточний перехід до оподаткування прибутку підприємств відбувся після ухвалення у грудні 1994 р. чинного Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [12].

Значним кроком у вдосконаленні системи оподаткування прибутку підприємств, на нашу думку, було запровадження у 1997 році нової схеми оподаткування, яка на відміну від попередньої схеми окремого розрахунку прибутку (доходу) від різних видів діяльності підприємства, передбачала визначення об'єкта оподаткування шляхом зменшення суми доходу підприємства від усіх видів його діяльності на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань [13, ст. 3]. До серйозних позитивів також можна віднести і поступове вдосконалення визначення величини прибутку підприємства по таких напрямках, як урахування витрат на оплату праці, знос основних фондів, перенесення поточних збитків на наступні податкові періоди, тощо [13, ст. 5, 8, 9].

Розглядаючи зокрема питання урахування витрат на оплату праці, потрібно зазначити, що витрати на оплату праці, які могли включатися до собівартості, згідно "Основних положень про склад валових витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і організаціях України" обмежувалися основною заробітною платою основного виробничого персоналу, у розмірах, що не мали перевищувати визначені законодавством, та оплату праці позаштатних працівників, які виконували роботи, пов'язані з виробництвом продукції [14, п. 5] та зарплатою за тарифними ставками і посадовими окладами для працівників виробничого персоналу й утримання працівників апарату управління підприємства та консультативних і інформаційних послуг [15, п. 1].

У 1994 р. законом "Про оподаткування прибутку підприємств" було значно розширено коло витрат на оплату праці, – дозволялося відносити на собівартість основну і додаткову зарплатні, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат. Зокрема, затвердженими у 1995 році "Правилами застосування Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачалося віднесення до витрат на оплату праці: премій за сприяння винахідництву та раціоналізації; за створення, освоєння

та впровадження нової техніки; введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей, своєчасну поставку продукції на експорт; одноразових заохочень за виконання особливо важливих виробничих завдань; премій за підвищення продуктивності праці, економію сировини, матеріалів, інструментів та ін. матцінностей тощо [16, п. 20, 22, 23].

Діюча редакція Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" 1997 р. передбачає віднесення до складу валових витрат основної та додаткової заробітної плати, інших виплат у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), виплату авторських винагород та виплат на виконання робіт (послуг) за договорами цивільно-правового характеру, будь-яких інших виплат у грошовій та натуральній формі, встановлених за домовленістю сторін. До складу валових витрат також відносяться обов'язкові виплати і компенсація вартості послуг, що надаються працівникам у передбачених законодавством випадках, та внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у передбачених законодавством випадках [13, ст. 5].

Тобто можна констатувати, що схема віднесення витрат на оплату праці до складу валових витрат поступово пройшла еволюцію від нормативно-дозвільного підходу, коли держава визначала пріоритетні, з її точки зору, статті витрат на оплату праці і обмежувала їх граничні розміри, до формально-ліберального, коли підприємству надається право самому визначати потрібні статті і розміри витрат на оплату праці та матеріальне заохочення, за умов сплати необхідних податкових зборів та обов'язкових платежів.

Аналіз динаміки податкових надходжень дозволяє дійти висновку про наявність впродовж останніх років стійкої позитивної динаміки як загального обсягу податкових надходжень до державного і місцевих бюджетів, так і надходжень по податку на прибуток, зокрема загальна сума податкових надходжень за останні п'ять років зросла більш ніж у 4 рази, і у 2008 році становила 227 164,8 млн грн порівняно із 54 321 млн грн у 2003 році (рис. 1). При цьому окремо потрібно визначити те, що зменшення у 2004 році ставки податку на прибуток з 30 % до 25 % не призвело до суттєвих бюджетних втрат, і спостерігається стійке зростання надходжень по даному податку, які за період з 2003 р. до 2008 р. також зросли майже у 3,5 разу відповідно.

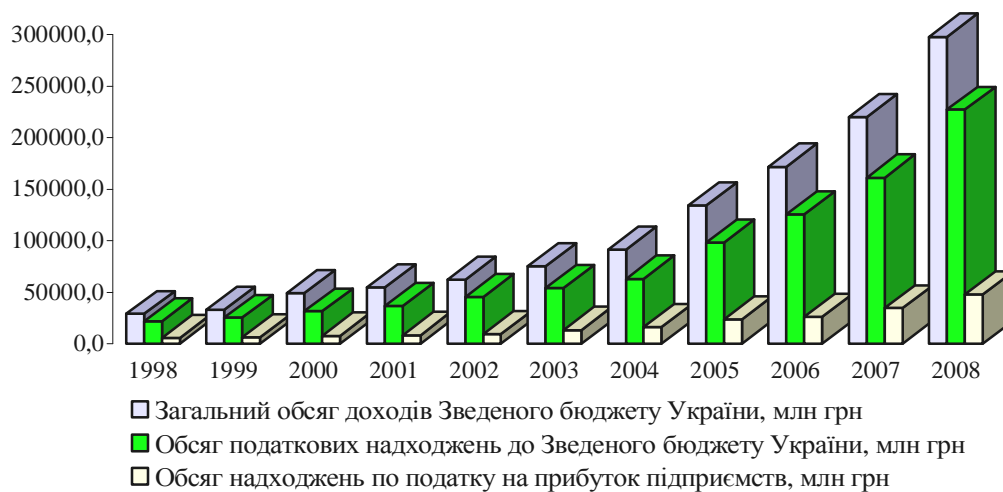


Рис. 1. Динаміка податкових надходжень та надходжень по податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України впродовж 1998-2008 рр.

Аналіз реальної динаміки обсягу податкових надходжень та надходжень по податку на прибуток (з урахуванням індексу споживчих цін порівняно з 1998 р.) також підтверджує наявність тенденції до зростання надходжень, не зважаючи на зменшення порівняно з 1998 р. у 1999–2001 рр. загального обсягу податкових зборів та у 1999–2002 рр. надходжень податку на прибуток (рис. 2).

За даними ДПА, питома доля платників податку на прибуток, що сплачували податок у 2008 році становила 98,5 % від загальної кількості суб'єктів оподаткування, які повинні сплачувати податок на прибуток, що на 7,3 % перевищує показник 2007 року [17, с. 2]. У цьому плані, на нашу думку, значна роль належить суто суб'єктивному фактору зміни принципу роботи регіональних податкових інспекцій з платниками податків, який полягає у тому, що більшість суб'єктів оподаткування, діяльність яких фактично є збитковою, формально надають інформацію про існування мінімальної суми прибутку і, відповідно, – податкових зобов'язань по податку на прибуток. Цей факт не заперечується й самими податківцями, і подається як зменшення кількості збиткових підприємств шляхом

"вжиття заходів щодо залучення до сплати податку на прибуток суб'єктів господарювання, які декларують нульове значення валових доходів та валових витрат або сплачують незначні суми цього податку" [17, с. 4].

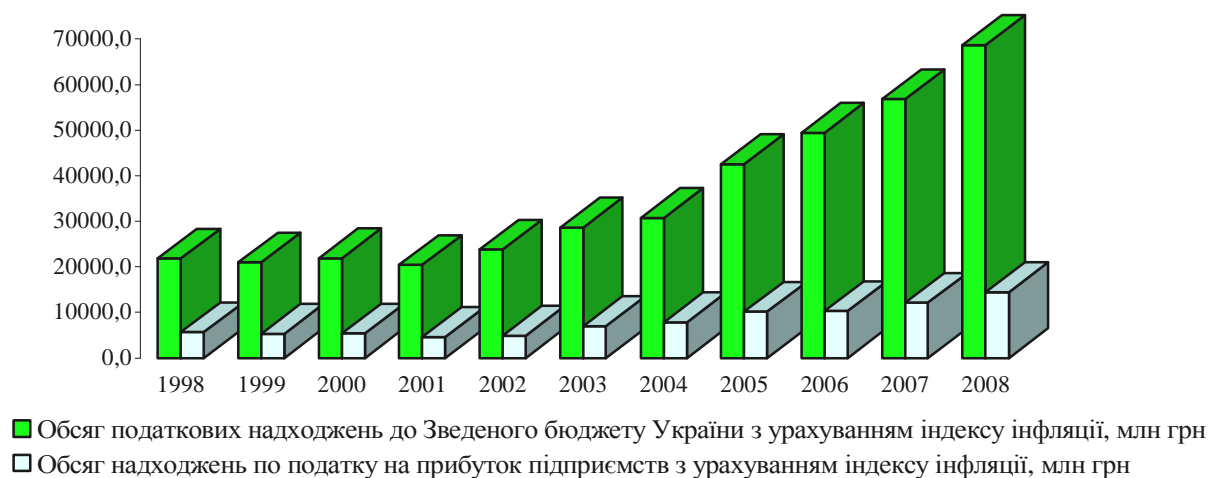


Рис. 2. Динаміка податкових надходжень та надходжень по податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України у 1998-2008 рр. (відповідно порівн. цін 1998 р.)

У 2008 році надходження по податку на прибуток до загального фонду держбюджету становили 45,9 млрд грн, що на 38,3 % (12,7 млрд грн) більше, ніж за 2007 рік. При цьому збільшення надходжень по податку на прибуток спостерігається (рис. 3): на 61,5 % – по банківських установах (у 2007 р. – 2279,9 млн грн); на 40,0 % – по приватних підприємствах (2007 – 19 931,1 млн грн); на 29,6 % – по підприємствах з іноземними інвестиціями (2007 – 6051,2 млн грн); на 25,0 % – по підприємствах і організаціях держвласності (2007 – 4428,3 млн грн); на 79,7 % – по інших суб'єктах (2007 – 1076,8 млн грн) [17, с. 3].

У той же час потрібно зазначити, що доля надходжень по податку на прибуток у загальному обсязі податкових надходжень до зведеного бюджету України за цей період скоротилася майже на 20% – з 26,1% у 1998 р. до 21,1% у 2008 р. (зокрема у 1999 р. вона становила 25,3%; у 2000 – 24,6%; у 2001 – 22,6%; у 2002 – 20,7%; у 2003 – 24,4%; у 2004 – 25,6%; у 2005 – 23,9%; у 2006 – 20,8%; у 2007 – 21,3%), що є підтвердженням необхідності приділення уваги фіскальних органів до утримання цього податку, що є реальним резервом подальшого збільшення бюджетних надходжень.

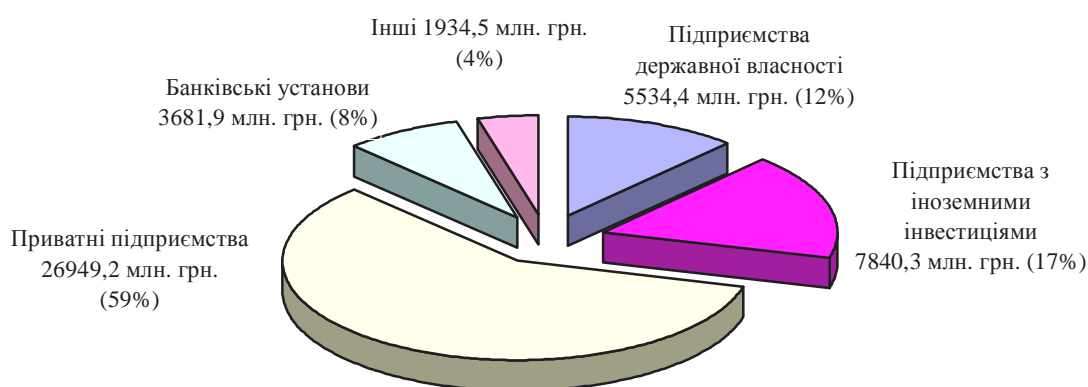


Рис. 3. Структура надходжень до державного бюджету України податку на прибуток підприємств у 2008 році

Крім цього у 2009 році спостерігається тенденція до скорочення податкових надходжень через фінансову кризу, негативний вплив якої в Україні був посилений багаторічною системною кризою вітчизняної економіки, зокрема за даними Міністерства фінансів податкові надходження до держбюджету України за січень-травень 2009 р. становили 58 983,0 млн грн, що на 11,2 % (7 440,8 млн грн) менше від надходжень за аналогічний період 2008 р. [18].

Існуючий в Україні зависокий рівень оподаткування є основною причиною функціонування, з одного боку, – мережі частково фіктивних підприємств, метою діяльності яких є надання послуг з мінімізації оподаткування суб'єктів економічної діяльності, а з іншого – справжньої "індустрії" аудиторсько-консалтингових послуг у напрямку того, яким чином "можна на законних підставах віднести до витрат підприємства те, що відносити не можна", що у свою чергу породжує системну корупцію фіскальних і правоохоронних органів.

Серйозною проблемою залишається і подвійне оподаткування, оскільки, незважаючи на те, що ПДВ і податок на прибуток мають формально різні об'єкти оподаткування, фактично для підприємства джерелом сплати обох податків є додана вартість реалізації товарів (робіт, послуг). При цьому періодично висловлюються думки щодо перспективності скасування одного з цих податків із наведенням чисельних аргументів на користь того, чи іншого рішення. Не маючи остаточної впевненості у більшій доцільності скасування ПДВ чи податку на прибуток, можемо зазначити, що процес зменшення податкового тиску може рухатися і шляхом зниження податкових ставок, як це було зроблено у 2004 році, коли ставку податку на прибуток було знижено з 30 % до 25 % [19].

Таким чином, можна дійти висновку, що починаючи з введення у дію у 1995 році чинного Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", відбувся остаточний перехід до оподаткування прибутку підприємств, що можна вважати одним з прикладів впровадження світового досвіду у функціонування вітчизняної податкової системи. При цьому в процесі поступового вдосконалення системи прибуткового оподаткування корпорацій в Україні диференційований підхід до різних категорій платників змінився егалітарним, а роздільний принцип оподаткування прибутку підприємств – на сукупний.

У той же час потрібно визнати, що сам процес вдосконалення, який передбачає безперервне внесення змін до податкового законодавства має вкрай небажаний вплив на загальний стан економічної системи: зокрема у чинний Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" зміни вносилися 123 рази (станом на 01.08.2009 р.): 4 рази (у 1996 р.) за 2,5 роки до затвердження його редакції 1997 року та 119 змін за 12 років після цього, зокрема у 1997 р. – 4; 1998 – 9; 1999 – 15; 2000 – 22; 2001 – 12; 2002 – 9; 2003 – 14; 2004 – 9; 2005 – 9; 2006 – 4; 2007 – 3; 2008 – 4; у 2009 році – 5 [13].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок

Усе вищенаведене дозволяє дійти цілого ряду висновків відносно того, що:

– податкова політика держави виступає в якості одного з основних елементів забезпечення економічної безпеки, оскільки в умовах ринкової економіки податкова система, з одного боку забезпечує виконання доходної частини державного бюджету, і, таким чином, – фінансування виконання державних програм і зобов'язань по всіх напрямках; а з іншого, в залежності від існуючого рівня оподаткування, – сприяє або гальмує розвиток національної економіки;

– становлення економіки незалежної України супроводжується процесом безперервної трансформації її податкової системи, і в умовах сучасного кризового періоду проблема модернізації податкової системи постала особливо гостро, оскільки забезпечення необхідного рівня доходів і витрат державного бюджету та створення сприятливого для економічного розвитку підприємницького середовища стають основними завданнями держави в умовах кризи;

– не зважаючи на те, що законом "Про основи національної безпеки України" нестабільність у правовому регулюванні відносин у сфері економіки, у тому числі фінансової (фіскальної) політики держави та "тінізація" національної економіки визнаються загрозами національним інтересам і національній безпеці в економічній сфері [20, ст. 7], відсутність послідовної позиції у Верховній Раді не дозволяє впродовж майже десяти останніх років визначити основні шляхи зниження рівня оподаткування та прийняти Податковий Кодекс, сам факт прийняття якого не може розглядатися у якості вирішення проблеми недосконалості податкової системи, а лише як вирішення в якійсь мірі питань узгодженості та стабільності її нормативно-правової бази;

– модернізація податкової системи у напрямку спрощення, зменшення ставок податків загалом і податку на прибуток підприємств зокрема, підвищення ефективності податкового контролю є пріоритетним та принципово важливим завданням економічної політики держави на сучасному етапі, метою якого має стати розвиток економіки та підвищення рівня економічної безпеки України.

Існуючий стан речей обумовлює актуальність проблеми, необхідність і перспективність проведення подальших наукових розвідок у цьому напрямі, які б стали підґрунтям практичних кроків з боку законодавчої і виконавчої влади України, направлених на оптимізацію податкової системи та підвищення рівня національної економічної безпеки.

ЛІТЕРАТУРА

1. Проект Стратегії реформування податкової системи України / Міністерство фінансів України. – <http://www.minfin.gov.ua>.
2. Шлемко В.Т. Економічна безпека України: сутність і напрямки забезпечення : монографія / В.Т. Шлемко, І.Ф. Бінько. – К.: НІСД, 1997. – 144 с.
3. Моделювання економічної безпеки: держава, регіон, підприємство: монографія / [В. М. Геєць, М. О. Кизим, Т. С. Клебанова та ін.] ; за ред. В. М. Гейця. – Х. : ВД "Інжек", 2006. – 240 с.
4. Мунтіян В. І. Бюджетна політика як чинник економічної безпеки України / В. І. Мунтіян // Проблеми національної безпеки в процесах державотворення : збірник праць. – Т. 1. – К. : КВІЦ, 2004. – С. 273–278.
5. Пастернак-Таранущенко Г. А. Економічна безпека держави / Г.А. Пастернак-Таранущенко. – К.: ІДУСКМУ, 1994.
6. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: монографія / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
7. Экономическая и национальная безопасность : [учебник / под ред. Е. А. Олейникова]. – М. : Экзамен, 2005. – 768 с.
8. Вечканов Г. С. Экономическая безопасность : учебник / Г. С. Вечканов. – СПб. : Питер, 2007. – 384 с.
9. Закон СССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций". – <http://search.ligazakon.ua>.
10. Закон України "Про оподаткування доходів підприємств і організацій" від 21.02.1992 р. №2146-ХІІ.
11. Декрет Кабінету Міністрів України "Про податок на прибуток підприємств і організацій" від 26.12.1992 р. №12-92.
12. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. №334/94-ВР.
13. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. №334/94-ВР в ред. Закону № 283/97-ВР від 22.05.1997 р.
14. Основні положення про склад витрат (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України, затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 19.09.1993 р. №764.
15. Основні положення про склад витрат виробництва (обігу) на підприємствах і в організаціях, затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 10.11.1994 р. №759.
16. Правила застосування Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", затв. Постановою Верховної Ради України від 27.06.1995 р. №247/95-ВР.
17. Звіт про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи Державної податкової адміністрації України на 2008 рік / Державна податкова адміністрація України.
18. Інформація про стан виконання Зведеного і державного бюджету України за січень-травень 2009 року / Міністерство фінансів України. – <http://www.minfin.gov.ua>.
19. Закон України про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 24.12.2002 р. №349-ІV.
20. Закон України "Про основи національної безпеки України", від 19.06.2003 р. № 964-ІV.