

НАПРЯМКИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА ПОСИЛЕННЯ РЕГУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті розглянуто питання щодо посилення ролі прибуткового оподаткування як важеля регулювання рівня ділової активності суб'єктів господарювання, здійснено аналіз ефективності чинного механізму прибуткового оподаткування підприємств та розроблено пропозиції щодо підвищення ефективності прибуткового оподаткування в Україні.

Ключові слова: прибуток, податок на прибуток, система оподаткування, рентабельність, витрати, доходи, єдиний податок

Ефективність діяльності кожної держави обумовлює рівень виробництва, якість продукції, робіт, послуг, їх відповідність міжнародним стандартам, що забезпечують підприємства – виробники цієї продукції. Тому є важливим дослідження оподаткування прибутку підприємств з точки зору його регулятивних функцій.

У розвинених країнах корпоративний прибутковий податок становлять незначну частину надходжень до бюджету, однак цей вид податків грає важливу регулюючу роль. З розвитком акціонерної форми власності прибуток став важливим об'єктом оподаткування, причому зараз враховується її подальший розподіл на дивіденди та прибуток, що спрямовується на розвиток корпорації або в резервний капітал [8].

Останнім часом заходи, що проводяться в нашій країні і в більшості розвинутих країн щодо реформування податкової системи здебільшого зосереджені на прибутковому оподаткуванні, бо воно виконує роль важливого фіскального та регулюючого інституту держави.

Метою статті є дослідження впливу прибуткового оподаткування на господарську діяльність суб'єктів оподаткування та розробка заходів щодо підвищення фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств.

Використання податку на прибуток як регулятора економічних процесів здійснюється шляхом дотримання чи порушення критерію його нейтральності відносно прийняття конкретних фінансово-господарських рішень на мікро- та макрорівні.

За допомогою податку на прибуток підприємств можна регулювати [1, с. 245]:

- вибір організаційно-правової форми діяльності;
- напрямки розподілу прибутку (накопичення чи споживання);
- вибір джерел фінансування інвестицій (самофінансування, залучені та позичкові кошти);
- розподіл матеріальних та трудових ресурсів між окремими сферами;
- розподіл та перерозподіл валового внутрішнього продукту;
- темпи економічного зростання на макрорівні.

Значний інтерес представляє оцінка нейтральності корпоративного податку відносно використання прибутку підприємств, тобто впливу на прийняття рішення про спрямування процесу розподілу прибутку на накопичення чи на виплату дивідендів.

Так, якщо рівень оподаткування нерозподіленого прибутку є більш низьким, ніж рівень оподаткування розподіленого прибутку та сплаченого у вигляді дивідендів, то з точки зору акціонерів підприємства доцільно спрямовувати більшу частину прибутку на інвестиції, в активи, резервні фонди, тобто проводити політику капіталізації прибутків.

Якщо розглядати прибуткове оподаткування з точки зору його переваг та недоліків, то їх можна сформулювати у наступному вигляді (рис. 1).

Наведений рисунок показує, що поряд з несумлінними перевагами прибуткового оподаткування спостерігається ціла низка недоліків, деякі з яких є вельми значні. Це, перш за все, складність механізму нарахування, пов'язана, в основному, із специфікою нарахування цих податків та розбіжностями між податковим і бухгалтерським обліком. Сучасний механізм прибуткового оподаткування підприємств дійсно суттєво наближений до механізму визначення прибутку в бухгалтерському обліку, але не ідентичний, що призводить до виникнення та необхідності обліку і відображення податкових різниць. На сьогодні не розроблено ефективного механізму обліку та відображення податкових різниць ні в фінансовій, ні в податковій звітності. [3].

Методами податкового стимулювання, які реально дозволяють заохотити розвиток підприємництва та потребують удосконалення, є: диференціація податкових ставок та надання відстрочки у сплаті податків; віднесення на затрати виробництва витрат, пов'язаних з науково-дослідними та експериментально-конструкторськими роботами; використання прискореної амортизації та інвестиційного кредиту; спрощення оподаткування та створення вільних економічних зон (передбачає поєднання декількох видів податкових пільг за територіальною ознакою).

Податкові пільги на проведення НДЕКР поширюються на затрати, пов'язані з розробкою нової продукції, створенням нової техніки і технології виробництва. Стимулюючий ефект досягається через

списання таких затрат у якості витрат виробництва або вилучення їх із суми оподаткованого прибутку. Пропонується відновити пільгу, що діяла до 1997 року і дозволяла відносити 50% вартості НДЕКР на витрати виробництва [7].

Одним із важливих напрямків державного впливу на економіку є забезпечення динамічного економічного зростання шляхом підтримки нагромадження і оновлення капіталу суб'єктами підприємницької діяльності. Дієвим впливом можуть стати податкові

пільги у галузі амортизації, які дають можливість державі на мікрорівні впливати на інвестиційну сферу, стимулювати впровадження інновацій, підтримувати рівень науково-технічного прогресу. Амортизаційна політика держави повинна передбачати застосування таких методів і норм амортизації, що дають змогу в оптимальні строки відшкодувати раніше проведені інвестиції і одночасно зменшувати розмір прибутку до оподаткування.

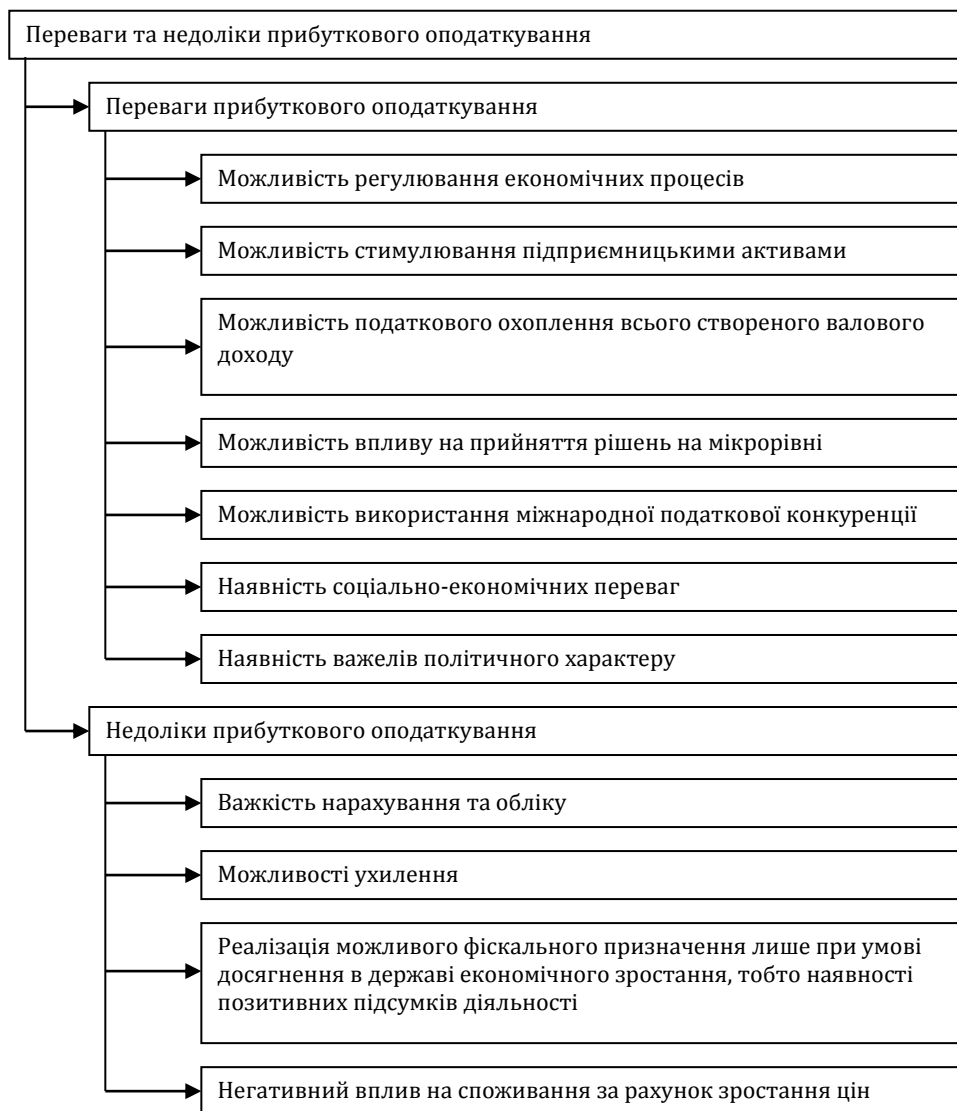


Рис. 1. Переваги і недоліки прибуткового податку [2]

Українське податкове законодавство дозволяє застосовувати прискорені методи амортизації, у тому числі метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод, але одночасно, згідно зі ст. 145 Податкового кодексу, встановлено мінімальні терміни амортизації основних засобів за групами основних засобів, що обмежує підприємства щодо можливості прискореної амортизації та оновлення основних засобів.

Надзвичайно важливим є раціональний вибір підприємством саме того методу амортизації, що відповідатиме особливостям експлуатації основного засобу. На основі аналізу переваг та недоліків існуючих методів амортизації ефективним є використання різних

методів амортизації залежно від призначення та строку експлуатації основного засобу, а не застосовувати лише прямолінійний метод, що є найпростішим.

Спрощення оподаткування – це метод податкового стимулювання, хоч і непрямий, як наприклад, зменшення процентної ставки податку. Це комплексний підхід до оподаткування, в основному, малого бізнесу та аграрного сектору. Починаючи з 1998 року, в Україні паралельно з загальною системою оподаткування почали з'являтися альтернативні, до яких насамперед належать: спрощена система оподаткування (єдиний податок) та фіксований сільськогосподарський податок.

Перевагами спрощеної системи оподаткування

малого бізнесу є: стабільність та зрозумілість оподаткування та полегшення податкового тягаря; відсутність потреби у сплаті багатьох податків, їх заміна на єдиний податок; можливість не сплачувати надскладний в адмініструванні ПДВ і ряд інших податків та зборів; спрощення документообігу та бухгалтерського обліку. У попередніх дослідженнях нами здійснювався аналіз ефективності застосування підприємствами спрощеної системи оподаткування, за результатами якого зроблено висновок, що найбільш оптимальною системою оподаткування для малих підприємств є сплата єдиного податку за ставкою 5 % без сплати ПДВ [4].

Чинний механізм оподаткування податком на прибуток передбачає низку податкових пільг для підприємств. Для оцінки впливу податкових пільг на діяльність підприємства пропонуємо розрахувати наступні коефіцієнти: коефіцієнт рентабельності інвестицій, рентабельності реалізованої продукції, частку податків у вартості продукції та частку пільг у загальній сумі нарахованих податків (формули 1-5).

$$\text{Коеф. рентабельності } I = \text{Пб} / I, \quad (1)$$

де Пб – прибуток за весь період діяльності,
I – загальний обсяг інвестицій.

$$\text{Коеф. рентабельності } B = \text{Пб} / B, \quad (2)$$

де B – виручка від реалізації продукції, надання послуг за весь період діяльності.

$$\text{Коеф. податкового навантаження } I = \text{П1} / B, \quad (3)$$

де П1 – сума податків, яку сплачує суб'єкт оподаткування за весь період діяльності.

$$\text{Коеф. податкового навантаження } 2 = \text{П2} / B, \quad (4)$$

де П2 – сума податків та податкових пільг, отриманих підприємством за весь період діяльності.

$$\text{Коеф. пільг овог о оподаткування} = (\text{П2} - \text{П1}) / \text{П2}, \quad (5)$$

Стимулюючий вплив спрощеного оподаткування залежить не лише від арифметичного зменшення податкового тиску, а від покращення інших не менш важливих складових податкової системи, а саме: порядку встановлення та введення в дію податків, їх кількості, прав та обов'язків платників податків. Те, що платники отримали можливість сплачувати меншу кількість різноманітних податків, можливість ведення спрощеного бухгалтерського обліку та документації, також суттєво впливає на підприємців при виборі методу оподаткування [6].

Одним з основних методів покращення адміністрування податку на прибуток підприємств є удосконалення податкового контролю з боку держави.

Основна мета податкового контролю полягає у виявленні відхилень від регламентованих податкових законодавством норм. У період проведення перевірок достовірності відображення в обліку прибутку від

реалізації продукції запропоновано складати товарний баланс готової продукції власного виробництва. Ця інформація сприятиме дієвості контролю за рухом готової продукції, що є гарантією більш точного та повного визначення доходів (виручки) від реалізації продукції. Необхідність складання товарного балансу обумовлена тим, що збільшення вартості готової продукції може відбуватися з різних причин: надходження безпосередньо з виробництва, дооцінка готової продукції, повернення покупцями тощо. Водночас і вибуття готової продукції може відбуватися з різних причин: відвантаження покупцям, уцінка продукції, списання браку, погашення зобов'язань, відпуск продукції на інвестиційні цілі. Таким чином зазначені зміни дають можливість визначити реальну вартість реалізованої продукції.

З метою підвищення ефективності системи податкового контролю за справлянням податку на прибуток варто [5]:

- розробити прозорий механізм розрахунку та відображення в податковій та фінансовій звітності податкових різниць;
- визначення виручки від реалізації продукції розпочинати з перевірки достовірності даних товарного балансу, який наводиться в декларації;
- для виявлення випуску неврахованої продукції необхідно перевіряти витрати виробничих запасів на оприбутковану продукцію в межах норм з обов'язковим виявленням причин відхилень;
- для встановлення вірогідної суми доходу (виручки) від реалізації продукції, яка не була взята на облік, тобто виготовлялась і реалізувалась у сфері тіньової економіки, контролюючі органи повинні застосовувати непрямі методи перевірки визначення бази оподаткування.

Запропонована структура економіко-організаційного механізму оподаткування підприємств зображена на рис. 2 [10].

Прибуткове оподаткування підприємств неможливо розглядати окремо від інших податків, які теж суттєво впливають на прийняття економічних рішень і на рівень податкового навантаження. Це, перш за все ПДВ, податок на доходи фізичних та єдиний соціальний внесок. Розглянемо перспективи щодо реформування цих податків та вплив цих змін на обсяги сплати податку на прибуток.

На виконання Програми економічних реформ Президента України на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» в частині зменшення кількості малоефективних податків, визначення доцільності величини ставок податків, розширення об'єктів оподаткування, ревізії пільг і поліпшення системи адміністрування податків передбачено такі зміни системи оподаткування України.

Зміни торкнуться структури і основної законодавчої та нормативно-правової бази, що регулює оподаткування. Крім того, необхідно створити кілька нових порядків і змін до форм звітності, що є значним порівняно з обсягом, що підлягають трансформуванню в результаті реалізації даних змін.

Зниження базової ставки ПДВ з 20% до 12%. Встановлення ставки ПДВ в розмірі 12% для: операцій при імпорті; всіх видів послуг; галузей, що належить до природних монополій і енергетичного сектору (виробництво і розподіл електроенергії, виробництво і розподіл газу, нафти і газового конденсату, видобуток і

реалізація вугілля, видобуток уранових руд, виробництво ядерних матеріалів, виробництво і реалізація продуктів нафтопереробки). Встановлення ставки ПДВ у розмірі 7% для інших операцій.

Введення при стягненні ПДВ елементів податку з обороту за ставкою 2,5% з подальшим зниженням через пірроку до 2,0%.

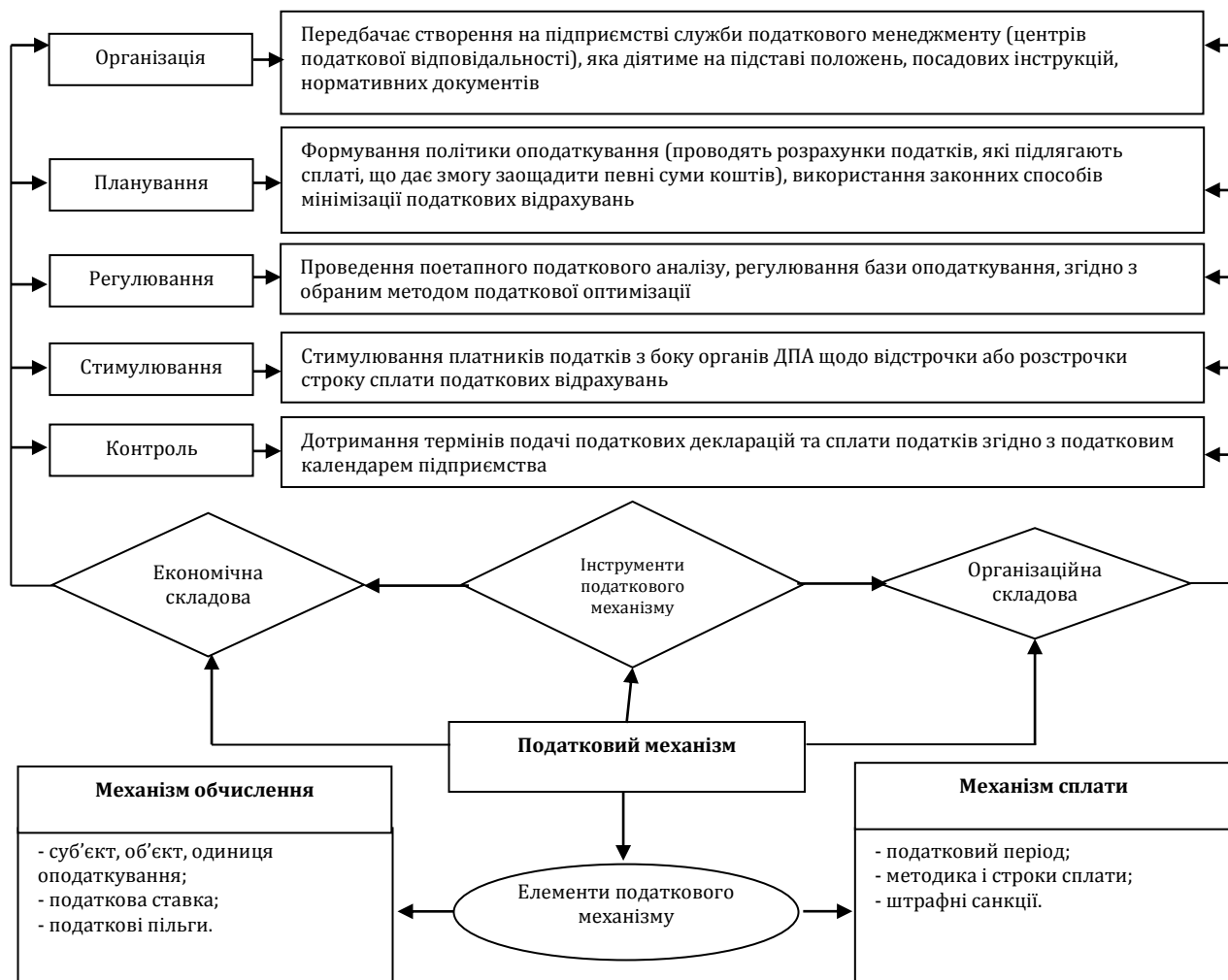


Рис. 2. Структура економіко-організаційного механізму оподаткування підприємств [10]

Скасування пільг у вигляді операцій, що не підлягають оподаткуванню: лікарські засоби та вироби медичного призначення, освітні послуги, відходи і лом чорних і кольорових металів, періодичні та друковані видання, засоби масової інформації, виробництво деревини, постачання зернових і технічних культур.

Компенсуючими факторами можливого зменшення надходжень до бюджету від сплати ПДВ за новими ставками стане, по-перше, легалізація товарних потоків, які сьогодні здійснюються як контрабанда саме через надвисоке значення ПДВ, а по-друге – збільшення обсягів внутрішнього виробництва, що розширить й базу оподаткування.

Суттєвого зниження потребує й ставка податку з прибутку підприємств. Високе значення ставки негативно впливає на інвестиційні можливості підприємств. Виходячи з її рівня, приймають рішення з вибору країни, у якій доцільніше розмішувати свої інвестиції, транснаціональні компанії. Тому ставка податку з корпоративного прибутку в Україні не може бути вищою, ніж у країнах, схожих на нас за рівнем продуктивності праці і прибутковості та за структурою

виробництва.

Компенсуючими факторами можливого зменшення надходжень до бюджету внаслідок зниження ставки податку з прибутку підприємств треба враховувати збільшення чистого прибутку та інвестицій підприємств, а також розширення бази оподаткування внаслідок легалізації частини прихованих корпоративних прибутків.

Сумарний податок з нерозподіленої та розподіленої частин прибутку не перевищить сьогоденної загальної ставки оподаткування прибутку підприємств (19 % в 2013 році [9]). Це зменшить зацікавленість у його приховуванні. Водночас можливість сплати податку з нерозподіленого корпоративного прибутку за низькою ставкою і більш високе оподаткування дивідендів посилять мотивації до реінвестування чистого доходу підприємств.

Узагальнені кількісні зміни податкових зобов'язань по роках мають наступний вигляд.

У табл. 1 наведено найбільш стрімкий варіант податкових змін. Водночас для кожного року темп зниження ставок оптимізований за критерієм

Таблиця 1. Узагальнені кількісні зміни податкових зобов'язань

Види податків	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Середні ставки єдиного соціального внеску,%	36,76-49,7	36,76-49,7	9,3
Ставки податку на прибуток,%	21	19	16
Ставки ПДВ,%	20	20	12
Ставки податку з індивідуальних доходів громадян,%	9-15	7-15	5-15
Ставки індивідуальних накопичувальних пенсійних внесків,%	0-8	0-12	0-15
Ставки податку з дивідендів,%	5 (15,17)	5 (15,17)	15,17

Проте прийняття такого темпу трансформацій потребує оцінки ризиків нездійснення очікуваних результатів податкової реформи. Відповідно до такої оцінки динаміка ставок може бути скоригована за розміром чи у часі. Окрім того, залежно від готовності усіх учасників податкових відносин може бути обрана тактика переходу до диференціації ставок ПДВ, єдиного соціального внеску та податку з індивідуальних доходів громадян з 2014 р.

Відсутність продуманої, виваженої, науково обґрунтованої податкової стратегії в Україні нерідко призводить до внесення суперечливих змін у податкове законодавство, що мають непередбачувані наслідки, негативно позначається на діяльності підприємницьких структур, ускладнює податкове планування.

Ознаками неефективності податкової системи можна вважати:

- надзвичайно високе податкове навантаження;
- перевантаження податкової системи непрямими податками;
- нестабільність норм податкового законодавства.

Щодо прибуткового оподаткування підприємств слід переглянути перелік податкових пільг, частина з яких є неефективними, переглянути чинні ставки податку, переглянути механізм прибуткового оподаткування окремих галузей діяльності, а саме: сільського господарства, туристичної діяльності, оподаткування доходів нерезидентів, отриманих на території України. З точки зору адміністрування слід збільшити кількість податкових перевірок щодо правильності та своєчасності сплати податку на прибуток, посилити контроль за складом та розмірами декларованих підприємствами податкових витрат.

Список літератури

1. Замасло О. Т. Податкова система [Текст]: навч. посіб. / О. Т. Замасло, І. І. Приймак, О. В. Грін; Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. – Л.: ЛНУ ім. Івана Франка, 2011. – 377 с.
2. Прокопенко Н. С. Податкові механізми регулювання економіки аграрного сектору [Текст]: [монографія] / Н. С. Прокопенко; Ін-т підготов. кадрів Держ. служби зайнятості України. – К.: ІПК ДСЗУ, 2011. – 546 с.
3. Податковий менеджмент [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [О. О. Папаїка та ін.]; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського, Каф. банк. справи. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. – 360 с.
4. Міхайленко В. М., Проскура К. П. Спрощена система оподаткування як метод регулювання податкового навантаження // Економіст. – 2007. – № 5. – С. 65-68.
5. Футало Т. В. Податковий менеджмент [Текст]: навч. посіб. / Футало Т. В., Крамченко Р. А., Сокульський В. М.; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. – Л.: Вид-во Львів. комерц. акад., 2011. – 300 с.
6. Дроб'язко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / С. І. Дроб'язко, Т. М. Козир, С. Б. Холод; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. П. Й. Атамаса. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 414 с.
7. Кириченко А. В. Бюджетно-податкове регулювання розвитку агропромислового виробництва України [Текст]: монографія / А. В. Кириченко; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К.: КОМПРИНТ, 2012. – 243 с.
8. Музиченко О. В. Тенденції розвитку податкових систем країн – членів Європейського союзу / О. В. Музиченко, О. Я. Мельник // Зовнішня торгівля. – 2007. – 136 с.
9. Податковий кодекс України [Текст] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – ст. 112.
10. Тофанюк О. В. Податкова система [Текст]: навч. посіб. / О. В. Тофанюк, Т. Ю. Павленко; Нац. аерокосм. ун-т ім. М. Є. Жуковського "Харк. авіац. ін-т". – Х.: ХАІ, 2012. – 71 с.

РЕЗЮМЕ

Проскура Катерина

Направления повышения эффективности и усиления регулирующей функции налогообложения прибыли

В статье рассмотрены вопросы усиления роли налогообложения прибыли как рычага регулирования уровня деловой активности субъектов хозяйствования, осуществлен анализ эффективности действующего механизма налогообложения прибыли предприятий и разработаны предложения по повышению эффективности налогообложения прибыли в Украине.

RESUME

Proskura Kateryna

Directions to improve efficiency and to strengthen the regulating function of income tax

The questions of strengthening the role of income taxation as a lever for regulation of the level of business activity of enterprises are considered in the article. The efficiency of valid mechanism of enterprises income taxation is analysed. The proposals to improve the effectiveness of profit taxation in Ukraine are made.

Стаття надійшла до редакції 22.02.2013 р.