

Ю. Б. Скорнякова,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту, Запорізький національний університет

АНАЛІЗ НАСЛІДКІВ ЗАПРОВАДЖЕННЯ АВАНСОВИХ ВНЕСКІВ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Y. B. Skornyakova,
Ph.D., associate professor of accounting and auditing chair, Zaporizhzhya National University, Zaporizhzhya

ANALYSIS OF THE INCOME TAX ADVANCE PAYMENTS IMPLEMENTATION EFFECTS

У статті розглянуто порядок і досліджено проблемні аспекти сплати авансових внесків з податку на прибуток, запроваджених в Україні з 1 січня 2013 року, а також проаналізовані наслідки цієї фіскальної новації для окремих підприємств-платників податку на прибуток і економіки країни в цілому.

The article deals with the procedure and examines problematic aspects of the income tax advance payments introduced in Ukraine on January 1, 2013. The effects of this fiscal innovation for enterprises — profit tax payers and the whole economy are analyzed.

Ключові слова: податок на прибуток, авансові внески, податкове навантаження, адміністрування, інвестиційний клімат.

Key words: income tax, advance payments, tax pressure, administration, investment climate.

ВСТУП

Активізація інвестиційної діяльності є однією із основних умов розвитку вітчизняної економіки, адже саме реалізація успішних інвестиційних проектів є запорукою економічного розвитку як на рівні окремого суб'єкту підприємницької діяльності, так і на рівні економіки країни в цілому. Розвиток інфраструктури, модернізація традиційних галузей вітчизняної економіки, поява та розвиток нових підприємств можливі лише за умови залучення істотних інвестиційних ресурсів. У свою чергу, такі кошти можуть бути мобілізовані лише за умови створення сприятливих умов для ведення бізнесу, які у комплексі прийнято називати сприятливим інвестиційним кліматом.

Сучасні умови ведення бізнесу в Україні важко назвати сприятливими — проблема є надзвичайно багатогранною, а наявна ситуація є наслідком дії дуже багатьох чинників, але серед них одним із ключових елементів залишається відсутність прозорих та логічних відносин між бізнесом і державою. Показовою в цьому сенсі є наявна фіскальна політика, адже вітчизняна система оподаткування відрізняється високим рівнем податкового навантаження, а вітчизняне податкове законодавство надзвичайно часто змінюється, містить багато суперечливих норм, які зазвичай трактуються не на користь платників податків. Так, однією з задекларованих цілей впровадження Податкового кодексу України, який є основним нормативним документом у сфері оподаткування з 1 січня 2011 року, було забез-

печення сталого нормативного регулювання правовідносин у сфері оподаткування, але в той же час за два роки дії цього документа до його норм зміни вносились вже більше як двадцять разів, причому окремі з них були настільки не обгрунтованими, що через певний час були скасовані. Іншим показовим прикладом є те, що, з одного боку, пп. 4.1.4. ПКУ декларує принцип "презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів..." [1], а, з іншого боку, "96 % рішень у судах виносяться на користь податкових органів" [2, с. 13].

На тлі задекларованої проблеми доцільно звернути увагу на конкретний приклад з останніх змін у вітчизняному податковому законодавстві, який негативно вплинув на господарську діяльність переважної більшості вітчизняних підприємств-платників податку на прибуток, а значить й на інвестиційний клімат у державі в цілому. Йдеться про запровадження з 1 січня 2013 року авансових внесків із податку на прибуток.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Метою даної статті є дослідження порядку та проблемних аспектів сплати авансових внесків з податку на прибуток, а також аналіз впливу запровадження таких авансових

Таблиця 1. Порядок подання звітності і сплати податку на прибуток в 2013 році

Категорії платників податку на прибуток		Порядок подання звітності і сплати податку на прибуток
З доходом за 2012 рік	більше як 10 млн грн.	1. Подають декларацію з податку на прибуток за 2013 рік. 2. Щомісяця здійснюють авансові внески з податку на прибуток. Якщо в I кварталі зазнали збитків: 1. У I кварталі щомісяця здійснюють авансові внески з податку на прибуток 2. Мають право подати декларацію та фінансову звітність за I квартал, тоді: - за II-IV квартали 2013 року авансові внески не здійснюють; - надають декларації за перше півріччя, три квартали, рік; - здійснюють щоквартально сплату податку на прибуток за наявності об'єкту оподаткування.
	10 млн грн. і менше	1. Подають декларацію з податку на прибуток за 2013 рік. 2. Авансові внески не сплачують. 3. Здійснюють сплату задекларованого податку на прибуток в цілому за 2013 рік.
Збиткові за підсумками 2012 року, які у I кварталі 2013 року отримали прибуток		1. Авансові внески не сплачують. 2. Подають декларації за перше півріччя, три квартали, рік. 3. Здійснюють щоквартально сплату податку на прибуток за наявності об'єкту оподаткування.
Новостворені підприємства – платники податку на прибуток		1. Подають декларацію з податку на прибуток за 2013 рік. 2. Авансові внески не сплачують. 3. Здійснюють сплату задекларованого податку на прибуток в цілому за 2013 рік.
Неприбуткові організації		1. Подають звітність за 2013 рік. 2. Авансові внески не сплачують. 3. За наявності об'єкту оподаткування здійснюють сплату задекларованого податку на прибуток в цілому за 2013 рік.

внесків на господарську діяльність підприємств-платників податку на прибуток, на інвестиційний клімат і економіку країни в цілому.

РЕЗУЛЬТАТИ

До внесення відповідних змін у Податковий кодекс України звітним періодом з податку на прибуток був податковий квартал — платники щоквартально подавали декларацію з податку на прибуток і здійснювали сплату задекларованого податку вже після закінчення податкового (звітного) періоду. З 1 січня 2013 року відповідно до змін, внесених Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні" від 05.07.2012. № 5083-VI, відкоригований п. 57.1. ПКУ передбачає надання декларації з податку на прибуток за календарний рік, а також запровадження авансових внесків з податку на прибуток. Здійснювати авансові внески зобов'язані платники даного податку, окрім новостворених підприємств, виробників сільськогосподарської продукції і платників, у яких доходи, враховані при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний період не перевищують 10 млн грн. Таким чином, усі великі та середні підприємства, окрім сільськогосподарських товаровиробників, а також значна частина суб'єктів малого підприємництва-платників податку на прибуток мають з 2013 року здійснювати такі авансові внески. У таблиці 1 систематизовані принципи подання звітності з податку на прибуток та його сплати, відповідно до змін, внесених Законом України від 05.07.2012. № 5083-VI до Податкового кодексу України.

Сума авансових внесків за період з березня 2013 року по лютий 2014 року визначається у розмірі 1/12 суми податку на прибуток, нарахованого до сплати за 2012 рік. Такі внески мають бути перераховані не пізніше 30 календарного дня відповідного місяця. Сума авансових внесків за січень і лютий 2013 року визначається як 1/9 від суми податку на прибуток до сплати за три квартали 2012 року, а сплачені до бюджету такі авансові внески мали бути не пізніше

18 січня (враховуючи, що 20 січня — неділя) і не пізніше 20 лютого 2013 року.

Безумовно, що такі новації негативно впливають на господарську і фінансову діяльність підприємств — платників податку на прибуток, які вимушені відволікати кошти з господарського обороту задля сплати таких авансових внесків. Доцільно згадати, що ПКУ в частині податку на прибуток містить норму, відповідно до якої ставка податку на прибуток у 2013 році зменшується у порівнянні з 2012 роком з 21 % до 19 %, але розглянуті податкові новації фактично відтермінують цю норму до 2014 року, адже авансові внески протягом 2013 року мають сплачуватися, виходячи із сум податку до сплати за 2012 рік, які в свою чергу були визначені за дії ставки 21 %.

Аналізуючи вплив таких фіскальних новацій на господарську діяльність підприємств-платників податку на прибуток, доцільно розглянути дві складові — фінансову, адже необхідність сплати таких авансових внесків потребує відволікання певної суми оборотних коштів, і складову

адміністрування, адже впровадження авансових внесків породило багато запитань, відповіді на які норми ПКУ прямо не містять, а також "технічні" проблеми.

Предметний аналіз фінансових втрат платників податку на прибуток від запровадження авансових внесків, безумовно, може бути виконаний лише в межах кожного такого підприємства, але в будь-якому випадку йдеться про тимчасове відволікання певної суми оборотних коштів. Так, для окремих підприємств це може означати збільшення суми залученого позикового капіталу, що в свою чергу збільшить витрати на його обслуговування і зменшить суми отриманого прибутку. Розглянемо умовний приклад такої ситуації, змодельювавши грошові потоки малого підприємства-платника податку на прибуток із мінімальними оборотами, за яких такий платник зобов'язаний здійснювати авансові внески. Дохід за три квартали 2012 року такого платника становить 10350,0 тис. грн., прибуток відповідно 492,9 тис. грн., а податок на прибуток до сплати відповідно до ставки 21 % — 103,5 тис. грн. Дохід за 2012 рік такого платника становить 13800,0 тис. грн., прибуток відповідно 657,1 тис. грн., а податок на прибуток до плати відповідно до ставки 21 % — 138,0 тис. грн. Розмір податку на прибуток у порівнянні із сумою доходу відповідає 1 % мінімально допустимого податкового навантаження, що негласно диктується органами Державної податкової служби для платників податку на прибуток, тобто йдеться про підприємство із мінімальною податковою рентабельністю. За таких умов щомісячний авансовий платіж з податку на прибуток становитиме у 2013 році 11,5 тис. грн. Задля спрощення порівняння змодельюємо ситуацію таким чином, що незважаючи на зменшення ставки податку на прибуток з 21 %, до 19 % загальна сума податку до сплати за 2013 рік дорівнюватиме загальній сумі авансових платежів, тобто мова піде лише про тимчасове відволікання грошових потоків на сплату авансових внесків. Таким чином, дохід платника за 2013 рік становитиме 13800,0 тис. грн., прибуток відповідно 726,3 тис. грн., а податок на прибуток за ставкою 19 % — 138,0 тис. грн. У таблиці 2 наведені календарі платежів податку на прибуток за принципів щоквартальної сплати, які діяли у 2012 році, і за

умови здійснення авансових внесків, а також розрахунок додаткових фінансових втрат унаслідок дострокового відволікання коштів, за умови, що для формування оборотних коштів підприємство залучає позиковий капітал у формі банківського кредиту під 23 % річних.

Таким чином, за розглянутого прикладу фінансові втрати платника від запровадження авансових внесків дорівнюють 7,2 тис. грн., що складає 5,2 % від загальної суми податку на прибуток за 2013 рік і 1,0 % від оподаткованого прибутку даного платника за 2013 рік, який становить 726,3 тис. грн. Тобто фактично йдеться про збільшення податкового навантаження на 1,0 %, незважаючи на те, що змінюється не ставка податку на прибуток, а календар сплати податку. Для будь-якого платника податку таке збільшення податкового навантаження є суттєвим. Окрім того, доцільно звернути увагу на те, що йдеться про платника із мінімальною податковою рентабельністю, якщо ж її збільшити, то збільшаться і фінансові втрати такого платника від запровадження авансових внесків із податку на прибуток.

Безумовно, розглянутий приклад не є універсальним, адже необхідність здійснення авансових внесків із податку на прибуток може змусити платників до інших змін у господарській та фінансовій діяльності. Так, окремі підприємства будуть вимушені, хоча б тимчасово, відмовитись від певних витрат і платежів, які за інших умов були б внесені до фінансового і касового плану. Мова може йти як про придбання матеріальних оборотних засобів — сировини, матеріалів, товарів, — необхідних для ведення господарської діяльності, так і про відмову від певних капітальних інвестицій — придбання нового обладнання, ремонту або модернізації наявного обладнання, створення нових ділянок господарської діяльності тощо. Будь-які з таких дії негативно вплинуть на господарську діяльність й, як мінімум, призведуть до зменшення доходів і прибутку таких підприємств. Для інших підприємств, особливо тих, що знаходяться у скрутному фінансовому стані, необхідність здійснення авансових внесків з податку на прибуток до бюджету, призведе до відмови від інших обов'язкових платежів, тобто до несвоєчасної виплати заробітної плати, несвоєчасних платежів постачальникам тощо, що, в свою чергу, загрожує штрафними санкціями й формуванням негативної ділової репутації, а в цілому на рівні економіки країни — поглибленням кризи неплатежів.

Заради справедливості доречно також згадати, що для малих підприємств із річним доходом меншим за 10 млн грн., перехід на річний звітний період з податку на прибуток є, безумовно, позитивним із фінансової точки зору, адже вони не зобов'язані здійснювати авансові внески з податку на прибуток. Але дослідження проблеми в цілому дозволяє, на нашу думку, казати скоріше не про турботу про малий бізнес, а про небажання працювати із такими платниками щодо авансових внесків, враховуючи незначні суми таких потенційних надходжень до бюджету.

Іншою згаданю вище проблемою запровадження авансових внесків з податку на прибуток є якість адміністрування даної фіскальної новації, адже відкориговані норми ПКУ

Таблиця 2. Розрахунок прямих фінансових втрат платника податку від впровадження авансових внесків з податку на прибуток

Календар за принципів шоквартальної сплати податку		Календар за принципів сплати авансових внесків		Кількість днів додаткового відволікання коштів на сплату авансових внесків	Витрати на обслуговування додатково залучених позикових коштів, тис. грн.
Звітний період	Сума, тис. грн.	Звітний період	Сума, тис. грн.		
Останній день сплати	34,5	Січень 18.01.2013.	11,5	122	0,884
		Лютий 20.02.2013.	11,5	89	0,645
		Березень 29.03.2013.	11,5	52	0,377
I квартал 20.05.2013.	34,5	Квітень 30.05.2013.	11,5	111	0,804
		Травень 30.05.2013.	11,5	81	0,587
		Червень 27.06.2013.	11,5	53	0,384
II квартал 19.08.2013	34,5	Липень 30.07.2013.	11,5	112	0,812
		Серпень 30.08.2013.	11,5	81	0,587
		Вересень 30.09.2013.	11,5	50	0,362
III квартал 19.11.2013.	34,5	Жовтень 30.10.2013.	11,5	112	0,812
		Листопад 29.11.2013.	11,5	82	0,594
		Грудень 30.12.2013.	11,5	51	0,370
IV квартал 19.02.2014.	34,5	Усього за рік	138,0	x	7,218
Усього за рік	138,0	Усього за рік	138,0	x	7,218

залишили дуже багато запитань, відповіді на які органи Державної податкової служби надавали із запізненням і у більшості випадків не на користь платників податку. Розглянути усі такі проблемні питання в рамках однієї статті не реально, але звернути увагу на окремі з них вважаємо за доцільне.

Так, приміром, відповідно до Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей подання декларацій з податку на прибуток та сплати податку у 2013 році, затвердженої наказом Державної податкової служби України від 21.12.2012. № 1171, сума авансових внесків з податку на прибуток розраховується як відповідна частина сумарного значення рядків 14 та 20 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств [3, с. 22]. У той же час рядок 20 такої декларації містить суми авансового внеску з податку на прибуток, який підприємства мають окремо сплачувати у випадках виплати дивідендів власникам корпоративних прав — юридичним особам. Таким чином, формується ситуація, коли загальна сума авансових внесків поточного року містить частину дивідендних авансових платежів минулого року, а під час виплати дивідендів власникам корпоративних прав — юридичним особам у поточному році слід знову здійснювати додаткові авансові платежі виходячи із суми дивідендних виплат. Це фактично ситуація, коли платник зобов'язаний здійснювати подвійні авансові внески, які можуть бути зараховані лише після подачі річної декларації за поточний рік.

Іншим прикладом недолугого адміністрування, що негативно вплинуло на всіх платників, що зобов'язані сплачувати авансові внески, виявилась плутанина із рахунками, на які мають перераховуватися внески. Так, відповідно до Листа Державної податкової служби України від 21.01.2013. № 1269/7/15-1317 "Щодо авансових внесків із податку на прибуток" авансові внески мають бути спла-

чені на спеціальні бюджетні рахунки, відкриті в органах Казначейства для зарахування таких платежів [4, с. 39], але відкриті такі рахунки були лише 23—24 січня 2013 року і, враховуючи, що термін сплати авансових внесків за січень спливав 18 січня 2013 року, стає зрозумілим, що платники, які дисципліновано сплатили авансові внески на рахунки, відкриті для сплати податку на прибуток, мали, як мінімум, клопіт із переадресацією платежів. Більш проблемною виявилась ситуація для тих платників податку на прибуток, які станом на 1 січня 2013 року мали переплату з податку на прибуток і вирішили, на перший погляд, цілком доречно, що можуть не сплачувати авансовий внесок з податку на прибуток у сумі наявної переплати, адже авансовий внесок з податку на прибуток є тим же податком на прибуток, а не будь-яким іншим податком. Але працівники Державної податкової служби, керуючись нормами Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей подання декларацій з податку на прибуток та сплати податку у 2013 році, затвердженої наказом ДПС України від 21.12.2012. № 1171, зокрема нормою, відповідно до якої "при розрахунку узгодженої суми грошових зобов'язань в цілях сплати авансових внесків з податку на прибуток надміру сплачені суми цього податку не враховуються" [3, с. 25], зазначали суми несплачених авансових внесків як суми податкового боргу у податкових вимогах, направлених таким платникам. Невідповідність таких дій нормам вітчизняного податкового законодавства підтверджена судовою практикою, зокрема, Постановою Харківського окружного адміністративного суду від 31.01.2013. № 820/486/13-а, в якій зазначено, що "сплата грошових зобов'язань ... може бути здійснена також за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника)", а "відповідач (Спеціалізована державна податкова інспекція по роботі з великими платниками податків — Ю.Б.) повинен був самостійно без будь-якої заяви позивача здійснити зарахування суми надміру сплаченого ним платежу з податку на прибуток у рахунок авансового платежу з податку на прибуток..." [5, с. 45—46]. Але, на жаль, в Україні не діють норми прецедентного права, і таке рішення на користь одного платника може слугувати лише орієнтиром для інших платників і не є обов'язковим для працівників Державної податкової служби щодо інших аналогічних випадків.

Доцільно також згадати урегульовані практично в останній момент питання щодо необхідності сплати авансових внесків за січень — лютий 2013 року платниками, у яких за підсумками декларації за три квартали 2012 року дохід є меншим за 10 млн грн., а також питання щодо граничного терміну сплати авансових внесків за січень — лютий 2013 року. Питання ці породило нечітке формулювання абзацу другого пункту 2 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ, відповідно до якого "платники податку на прибуток підприємств, які починаючи з 2013 року подають річну податкову декларацію відповідно до пункту 57.1 статті 57 цього Кодексу, сплачують у січні — лютому 2013 року авансовий внесок з цього податку у розмірі 1/9 податку на прибуток, нарахованого у податковій звітності за дев'ять місяців 2012 року, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця" [1]. З часом перше питання було вирішене на користь платників податку із доходом меншим за 10 млн грн., яких не зобов'язали сплачувати авансові внески у січні та лютому 2013 року [3, с. 22]. Що стосується другого питання, то незрозумілу норму "протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця", роз'яснили таким чином, що сплата авансового внеску за січень 2013 року здійснюється не пізніше 18 січня, а за лютий 2013 року — не пізніше 20 лютого [3, с. 23].

У цілому ж слід зазначити, що будь-яка фіскальна новація, навіть така, що в цілому позитивно вплине на переважну більшість платників податків, потребує якісного попереднього аналізу, прозорого громадського обговорення, урегулювання всіх питань адміністрування, що має бути здійснено до її впровадження, адже в іншому випадку поточні проблеми щодо адміністрування навіть тих фіскальних новацій, які не збільшують податкового навантаження на платників, здатні негативно вплинути на умови ведення бізнесу та відповідно на інвестиційний клімат та інвестиційну активність.

ВИСНОВКИ

Отже, проведені дослідження дозволяють стверджувати, що розглянута фіскальна новація призводить до негативних наслідків як для більшості підприємств-платників податку на прибуток, так й для економіки країни в цілому. Безумовно, у короткостроковому періоді запровадження авансових внесків з податку на прибуток збільшить доходну частину державного бюджету, але у довгостроковий перспективі ця норма негативно вплине й на державні фінанси. Стале й довгострокове збільшення надходжень до державного бюджету можливе лише за умови економічного розвитку й зростання Валувого внутрішнього продукту, що у свою чергу, залежить від інвестиційної активності і економічного розвитку. Інвестори ж зацікавлені у сприятливих і прозорих умовах ведення бізнесу, що є запорукою отримання прибутків. Таким чином, державна фіскальна політика потребує продуманих дій, а не "аварійних" заходів, що здатні в короткостроковому періоді наповнити бюджет, збільшивши податкове навантаження на платників податків, а у довгостроковому — погіршити інвестиційний клімат і зменшити інвестиційну активність.

Більш системний аналіз наслідків запровадження авансових внесків з податку на прибуток у подальшому може бути здійснений вже за підсумками 2013 року за наявності даних щодо доходів державного бюджету від здійснення таких авансових внесків і результатів господарської діяльності підприємств-платників податку на прибуток, що були вимушені здійснювати такі внески. Хотілось би також сподіватися, що з часом вітчизняна система оподаткування позбавиться від авансових внесків з податку на прибуток і повернеться до більш справедливої з точки зору здорового глузду і підприємців сплати податку на прибуток вже після закінчення податкового періоду за рахунок вже фактично отриманого прибутку.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sts.gov.ua/nk/>
 2. Мірзоева Т. В., Томашевська О. А. Прямі іноземні інвестиції в Україні: сучасний стан, проблеми та шляхи їх вирішення / Т. В. Мірзоева, О. А. Томашевська // Інвестиції: практика та досвід. — 2012. — № 10. — С. 12—14.
 3. Узагальнююча податкова консультація щодо особливостей подання декларацій з податку на прибуток та сплати податку у 2013 році: Наказ Державної податкової служби України від 21.12.2012. № 1171 // Податки та бухгалтерський облік. — 2013. — № 16. — С. 20—25.
 4. Щодо авансових внесків із податку на прибуток: Лист Державної податкової служби України від 21.01.2013. № 1269/7/15-1317 // Все про бухгалтерський облік. — 2013. — № 10. — С. 39.
 5. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 31.01.2013. № 820/486/13-а // Податки та бухгалтерський облік. — 2013. — № 16. — С. 45—46.
- Стаття надійшла до редакції 24.03.2013 р.*