

УДК 336.226.12

## ПРИБУТКОВЕ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

**Іськевич П.В.**

Львівський національний університет імені Івана Франка

У статті розглянуто проблеми вітчизняного корпоративного прибуткового оподаткування, зокрема в умовах сучасної нестабільної економічної та воєнно-політичної ситуації. Досліджено основні показники ефективності податкової системи, а також прогнозовані напрямки та тенденції, розроблені міжнародними організаціями і незалежними експертами.

**Ключові слова:** податкова система, прибуток, податок на прибуток, податкова реформа, міжнародний досвід.

**Постановка проблеми.** Сучасний розвиток Української держави в рамках європейської інтеграції потребує чималих зусиль, щоб забезпечити власних громадян гідними умовами життя, належними соціальними стандартами, тощо. При цьому оподаткування прибутків суб'єктів господарювання займає чималу роль, так як саме цей податок є одним із найважливіших у процесі наповнення бюджетів фінансовими ресурсами. При цьому, концептуальною засадою даного процесу є забезпечення врахування інтересів самих суб'єктів господарювання, їх фінансових можливостей, адже правильно побудоване податкове навантаження на бізнес, є основоположним моментом у адекватній, а головне правильній і економічно ефективній реакції суб'єктів оподаткування, і відповідно відходу від тіньового сектора економіки, зменшення рівня корупції, зростання доходів бюджетів, і як наслідок – зростання рівня добробуту самих підприємств.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Проблемам вітчизняної практики розрахунку фінансового результату та його оподаткування, реформування податкової системи України загалом та реформування прямого оподаткування зокрема присвятили свої дослідження такі науковці як Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Демянецька, В.Б. Моссаковський, В.А. Андрущенко, В.І. Загорський, О.К. Молдаван, та інші.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на наявність вагомих досягнень та напрацювань зарубіжної та

вітчизняної науки у сфері прибуткового оподаткування підприємств, недостатньо висвітленими залишаються окремі питання, серед яких вагоме місце належить проблематиці прибуткового оподаткування підприємств в умовах реформування податкової системи України.

**Мета статті.** Оцінка ефективності наявної практики прибуткового оподаткування в Україні, а також обґрунтування доцільності реформування податкової системи.

**Виклад основного матеріалу.** В сучасних умовах нестабільної економічної та політичної ситуації у країні гостро постає проблема ефективного функціонування підприємств, діяльність яких значною мірою залежить від низки факторів: нормативно-правової бази, податкової політики, рівня інфляції, ситуації у банківському секторі, тощо. Проблема в тому, що в таких умовах саме підприємства стоять у центрі економічних процесів, виступають їх рушійною силою, а тому, постає питання щодо забезпечення сприятливих умов для їхнього розвитку.

В такій ситуації, підприємство зазнає низки труднощів у процесі пошуку ресурсів, фінансування і проведення своєї діяльності. І чи не основним джерелом відтворення підприємства в сучасних умовах є прибуток – величина нестабільна, і залежна від багатьох факторів. На різних фазах економічних циклів, прибуток характеризується по-різному, а тому, його оподаткування, яке по-суті виступає «вбудованим стабілізатором» економічного розвитку, є важелем

впливу на циклічність в економіці, і водночас воно створює певні труднощі для підприємств, вилучаючи частину їх фінансових ресурсів.

Окрім цього, оподаткування прибутку підприємств є одним із головних джерел наповнення бюджетів, що зумовлює особливу увагу до відповідного податку зі сторони держави, яка однак, повинна адекватно оцінювати фінансові можливості підприємств, адже надмірне податкове навантаження призведе до пошуку платниками податків законних способів оптимізації податкових платежів, спровокує відхід частини підприємств «у тінь», а також підвищить рівень корупції у державі.

Додатковим функціональним призначенням податку на прибуток підприємств, окрім його фіскальної значущості, є широкий спектр можливостей щодо регулювання та стимулювання підприємництва. Відтак, держава має виключне право здійснювати стимулюючий вплив на розвиток окремих галузей, територій або регіонів, а також на виробництво пріоритетних товарів та послуг, що поєднується із регулюванням рівня конкуренції на ринку, стимулюванням інвестиційної діяльності, а також розвитку інноваційного потенціалу на підприємствах.

Зазначимо, що у різних країнах світу по різному підходять до побудови механізму адміністрування та справляння податку на прибуток. Однак, в загальному можна виділити два основні підходи до оподаткування прибутку: європейський та англо-американський. Тоді як перший базується на визначенні податку згідно даних фінансової звітності, другий – передбачає ведення окрім фінансової, ще й податкову звітність (принциповим є й той факт, що у другому випадку законодавством країни передбачаються і регламентовані й контрольовані різниці, що можуть виникати між фінансовими результатами до оподаткування по кожному виду звітності). Європейський підхід поширений по всій території ЄС, а також інших країнах, а англо-американський – у США, Канаді, Великобританії, Австралії, тощо [6, с. 5].

Між обома концепціями, попри відмінності у самих механізмах обрахунку податку, існує і різновекторна направленість: якщо європейська модель передбачає жорсткий контроль держави за бухгалтерськими стандартами (однак у великій мірі вони є уніфікованими) і орієнтована на фіскальні інтереси держави, то англо-американська вважається більш ліберальною до підприємницького сектору, і відповідно враховує корпоративні потреби споживачів.

Що ж до України, то оподаткування прибутку підприємств до 2011 року, коли в дію вступив

Податковий кодекс, принципово відрізнялись від європейської бухгалтерської практики. Однак зараз, вітчизняне податкове законодавство поступово наздоганяє європейське, і уніфікує свої норми у відповідності до другого, що до того ж є чималим аспектом на шляху інтеграції України у Європейське Співтовариство.

Концептуальною ознакою ефективності адміністрування і справляння будь-якого податку є його вплив на економіку країни в цілому, який виражається з однієї сторони надходженнями до зведеного бюджету, а з іншої – часткою вилучених ресурсів з обороту підприємств і фізичних осіб. Так, згідно даних Державної казначейської служби України, органами ДФС станом на 1.11.2016 року було забезпечено фактичних надходжень податків і зборів на суму 335 191,2 млн. грн., з яких основну частку займають надходження по ПДВ (76,4%), ПДФО (13,4%), і податок на прибуток (11,04%). Станом на 1.11.2015 року, до зведеного бюджету надійшло 410 913,9 млн. грн., де ПДВ становило 59,4%, акцизний податок – 9,4%, податок на прибуток – 9,1%. Як бачимо, існує разюча різниця у обсягах податкових надходжень і їх структурі. Це зумовлено рядом чинників, основним із яких є зміна податкового законодавства і різні звітні періоди платників податків [1, с. 14].

Аналізуючи надходження по податку на прибуток підприємств зазначимо відносно стабільну тенденцію до спаду у структурі загальних податкових надходжень, що говорить про відчутну залежність податкових надходжень від новацій у податковому законодавстві, а також значні економічні негаразди у фінансовій сфері країни в цілому.

Природа податку на прибуток підприємств характеризується як різновекторна (рис. 1), тобто окрім фіскального потенціалу, цей податок здійснює вагомий вплив і на інвестиційну діяльність підприємств, інновації в економіці, суспільне сприйняття економічних процесів, а також на фінансову спроможність самих підприємств здійснювати свою діяльність (шляхом диференціації складових доходів та витрат, що включаються до розрахунків при обчисленні фінансових результатів).

Аналізуючи показники наведені Європейським Інформаційно-аналітичним центром, зазначимо неоптимістичні прогнози щодо повноти надходжень з податку на прибуток до кінця 2016 року. Так, поряд із високим рівнем інфляції (12%), надмірним рівнем збитковості серед підприємств, бюджет може не доразуватись значної суми податку на прибуток. За такої ситуації, податок на прибуток втрачає всі свої додаткові потенціали, стає засобом тиску на підприємництво, мета якого – виключне наповнення бюджету коштами.

Водночас, згідно аналітичних показників НБУ, в Україні простежується тенденція до зростання макроекономічних показників, що великою мірою залежало від податкових новацій введених в дію на початку 2016 року. Відтак, прискорилось зростання податкових надходжень від податку на прибуток підприємств (на 27,1% в рік). Така ситуація стала можливою на тлі зростання експортно-імпорتنних потоків,



Рис. 1. Система потенціалів податку на прибуток

Джерело: розроблено автором за даними [6]

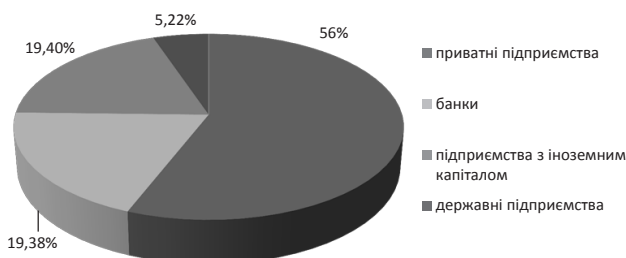
поліпшення фінансового стану частини великих державних підприємств (для прикладу «Укрзалізниця» вперше за 6 років почала отримувати прибутки і перестала бути збитковою), а також статичного ефекту від нововведень у системі адміністрування цього податку на початку року, зріс прибуток до оподаткування [5, с. 4].

Окреме місце варто відвести підприємствам, які здійснюють експортно-імпорتنі операції. В силу тенденції до зростання темпів торгівлі вітчизняних підприємств, а також зростання цін на основні сировинні матеріали на світовому ринку, які експортує Україна, зростає операційний прибуток підприємств (до 13 млрд. грн., що говорить про зростання у 4 рази від початку 2016 року).

До того ж зростає кількість прибуткових компаній. Так у 2015 році прибутковими вважались близько 53% всіх вітчизняних організацій, а станом на 1.10.2016 до такої категорії відносяться вже 63% підприємств. За такої ситуації доцільно говорити про зростання платоспроможності підприємств та активізацію ділової активності у підприємницькому секторі, що пришвидшує товарні, а відповідно і грошові потоки у фінансовій сфері, що в сумі веде до зростання масштабу податкоплатників і податкової бази в цілому.

Значним недоліком у процесі адміністрування і сплати податку на прибуток є виникнення значних переplat, які утворюються через недосконале трактування так званих різниць, які виникають при нарахуванні амортизації, формуванні резервів та при здійсненні фінансових операцій. Таким чином, у 2015 році підприємства додатково сплатили до бюджету 24 млрд. грн. Враховуючи незадовільну економічну ситуацію, у підприємств штучно вилучили значну частину їх прибутків, котрі могли бути задіяні у розширенні діяльності, оновлення основних засобів, інноваціях, тощо [4, с. 23].

Важливим моментом у процесі адміністрування та сплати податку на прибуток підприємств є структура податкових платежів за формами власності підприємства. Зазначимо, також, що основну частку податкових надходжень по цьому податку забезпечують саме приватні підприємства. За їх рахунок до бюджету станом на 1.10.2016 надійшло 21 221, 3 млн. грн., що становить 56% від усіх надходжень по відповідному податку (рис. 2).



**Рис. 2. Податкові надходження з податку на прибуток у розрізі платників податків станом на 1.01.2016, %**

Джерело: розроблено автором за даними [4]

Така ситуація говорить про неабияку роль приватних підприємств різних розмірів у процесі формування та розвитку вітчизняної економіки. Саме за їх допомогою формується виробни-

ча база, створюються робочі місця, відбувається циркуляція грошових потоків у економіці. Водночас податковий тиск на ці суб'єкти надто великий, або ж економічно неоправданий, що пояснюється недосконалою законодавчою базою.

Також, варто розглянути розвиток державних підприємств, добробут яких великою мірою впливає на інфраструктурні елементи вітчизняної економіки і суспільне життя в цілому. На нашу думку, яскравим прикладом в цій галузі є неефективність розвитку НАК «Нафтогаз», збитковість якої значною мірою впливає не тільки на бюджет держави, а й на цінову і тарифну політику у сфері енерго- і теплопостачання. Попри збитковість, варто оцінити й втрачений податковий потенціал, який втрачає держава через несплату податків компанією. Згідно даних ДФС України, НАК «Нафтогаз» є найбільшим боржником по сплаті податків ось уже 3 рік поспіль. Однак, приклад цього підприємства є не одинарним, і держава як основний акціонер своїх підприємств має забезпечити їх прибутковість, що є пріоритетно важливим не тільки із фіскальної, а й із загальносуспільної точки зору.

В умовах нестабільної економічної ситуації, і як наслідок неефективної податкової системи, зростає податковий тиск на підприємницький сектор, що негативно позначається як на діяльності самих підприємств, так і на дохідній частині бюджетів. За такої ситуації пріоритетну роль у процесі управління фінансами підприємства займає податкове планування і оптимізація податкових платежів, які не рідко включають в себе незаконні способи мінімізації податків чи ухилення від їх сплати взагалі. Як правило, основними прийомами, що підприємства користуються при цьому є маніпулювання амортизаційною політикою, а також коригування процесом оцінки запасів, готової продукції, тощо. Окрім зазначених, широко розповсюдженим є розподіл загальновиробничих витрат у часі. Всі ці аспекти закладаються у Наказі про облікову політику підприємства, і таким чином підприємство отримує змогу законно оптимізувати свої податкові зобов'язання.

Чи не найнебезпечнішим як для економіки держави загалом, так і для самих підприємств є зростання кількості девіацій в процесі справляння податків до бюджету. Так, не рідко у вітчизняній практиці оподаткування виникають порушення зі сторони платників, що так чи інакше тягне за собою відповідальність. В розрізі окремих податків, найбільшу вагу із часткою правопорушень та зловживань виявлено у ПДВ, друге місце займає податок на прибуток, третє ПДФО, і інші (рис. 3).

Як бачимо правопорушення у системі сплати податку на прибуток є чи не найпоширенішими у вітчизняній практиці, що говорить про недосконалість законодавства і вплив негативних чинників на діяльність підприємств. До того ж у порушників є цілий арсенал прийомів аби змодельовувати обхід податкового законодавства і зменшити оподатковуваний прибуток до мінімуму.

У такій ситуації гостро постає питання доцільності діючого механізму адміністрування, сплати та контролю за податковими зобов'язаннями платників.

Насправді проблема зловживань у процесі справляння податкових платежів з податку на

прибуток закладена у ньому самому. Раніше ми згадували оподаткування прибутку як регулятор економічних процесів у економіці. Однак, таке оподаткування здійснюється або із дотриманням або без дотримання критерію нейтральності, закладеного у податковому законодавстві. Так чи інакше за діючого трактування законодавства деякі підприємці використовують його у злочинних цілях, тоді як менш захищені суб'єкти змушені нести весь тягар на собі. З іншої сторони, самі підприємства умисне обирають простіші способи існування і взаємодії із державою в процесі справляння податків, тобто прийняття фінансово-господарських рішень втрачає ознаку нейтральності. При чому цей процес відбувається одночасно як на мікро- так і на макрорівні.

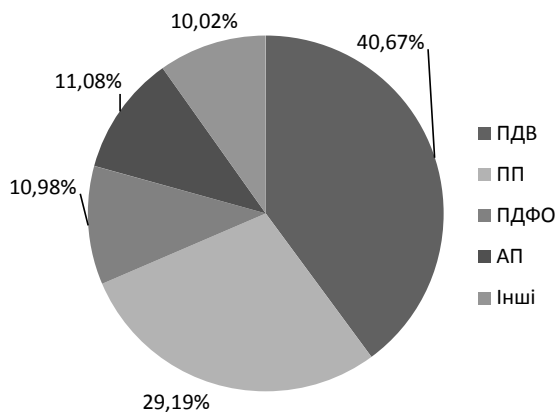


Рис. 3. Частка правопорушень в розрізі окремих податків станом на 1.01.2016, %

Джерело: розроблено автором за даними [4]

В результаті, оподаткування прибутку дає широкий спектр можливостей впливати на:

- Організаційно-правову форму бізнесу;
- Процес розподілу прибутків підприємств (накопичення або споживання);
- Вибір методів інвестування;
- Реструктуризацію трудових і матеріальних ресурсів;
- Розподіл і перерозподіл ВВП;
- Темпи економічного зростання на макрорівні (що знову ж таки порушує принцип нейтральності, адже вигоду отримує держава, а підприємства недораховуються своїх прибутків).

Безперечно позитивною характеристикою діючої системи оподаткування прибутку підприємств є наявність податкових пільг. З їх допомогою держава з однієї сторони забезпечує захист пріоритетно важливих сфер підприємництва, а з іншої розширює податкову базу, приваблюючи в такий спосіб підприємців, обрати загальну систему оподаткування, й отримувати стабільні податкові надходження. Так, система пільг в Україні передбачає широкий спектр поступок, зокрема: пільгове оподаткування прибутку підприємств, що виготовляють і реалізують продукцію дитячого харчування, а також займаються впровадженням енергоощадних технологій, тощо.

Підсумовуючи вище зазначене, варто виділити сильні та слабкі сторони діючої системи оподаткування в частині оподаткування прибутку підприємств. Так, до переваг оподаткування прибутку віднесемо:

- великі можливості впливу на виробничу сферу;
- контроль за рівнем соціальної справедливості (пряма залежність між розміром отриманого прибутку та сплаченого податку).

Основними недоліками в даному випадку виступають:

- складність у процесі визначення податкового зобов'язання і його сплати;
- громісткий процес ведення обліку доходів і витрат;
- значний діапазон можливостей щодо ухилення від сплати податку.

В підсумку, вищезазначені недоліки значною мірою викривляють сутність самого податку, омиваючи принципи оподаткування закріплені податковим кодексом. Викривляється і значення самого прибутку. Адже сама система змушує платників шукати способи мінімізації прибутку, що тягне за собою приховування прибутку не тільки від оподаткування, а й від акціонерів підприємства, через що у останніх не має чіткого уявлення про реальний фінансовий стан підприємства, перебиває вливання інвестицій на підприємство і перешкоджає процесу капіталізації в економіці.

Відтак, об'єктивним є твердження про неефективність обраної моделі оподаткування прибутку підприємства (попри ряд позитивних факторів). Досвід показує, що копіювання практики інших держав без врахування національної специфіки корпоративного оподаткування, веде до порушень у системі наповнення бюджетів фінансовими ресурсами, а підприємства стикаються із значними фінансовими труднощами, що в поєднанні із негативними чинниками національної економіки спричиняє фатальний вплив на функціонування корпоративного бізнесу як такого.

На даний час, існує ряд концепцій покликаних замінити діючу систему оподаткування в Україні. Всі вони по своєму унікальні. Однак, на нашу думку, пріоритетним є побудова власної, всеохоплюючої, агрегованої моделі, яка враховувала б як інтереси держави, так і приватного сектору. І прецедентів для такої схеми у світовій практиці досить. Наприклад, Естонія, яка у 2000 році відмовилась від уніфікованого в ОЕСР механізму корпоративного оподаткування, і побудувала власний, що дозволив вийти країні на лідируючі місця у Індексі конкурентоспроможності податкових систем, забезпечити процвітання приватного сектору, і водночас забезпечити зростання податкових надходжень.

На нашу думку, естонська модель оподаткування розподіленого прибутку є яскравим прикладом виходу із наявної ситуації в секторі корпоративного оподаткування в Україні. При цьому не обов'язковим є копіювання відповідної моделі, а сама практика системного вирішення проблем. У вітчизняній практиці є досить великий арсенал доробок, щодо реформування системи прямого оподаткування (модель 5.10, модель оподаткування виведеного капіталу, тощо). При системному підході, який на нашу думку обов'язково має врахувати специфіку і логіку податкових правопорушень при справлянні податку на прибуток, а також доопрацюванні наявних концепцій, нам вдасться побудувати ефективну систему корпоративного прибуткового оподаткування.

**Висновки і пропозиції.** Більшість розвинених країн світу мають власні підходи до регулювання прибутковості підприємств, і відповідно їх оподаткування. Ці підходи базуються як на внутрішньо-державних принципах і способах ведення бізнесу, так і на міждержавних угодах, щодо уніфікації прибуткового оподаткування. Проаналізовані у роботі аспекти вітчизняного оподаткування прибутку підприємств, свідчать про наявність ряду системних помилок у діючому податковому законодавстві, а також наявності ряду суперечностей у процесі побудови податкової політики у державі.

Наведені у роботі сильні і слабкі сторони корпоративного оподаткування прибутку в Україні, дозволяють синергічно підійти до процесу розробки нової, ефективної системи оподаткування прибутку підприємств, яка б усунула наявні суперечності, а також дієво протистояла девіантним проявам при справлянні цього податку.

Підсумовуючи зазначимо, кричущу необхідність гармонізації податкової системи, а саме приведення до балансу між потребами державного бюджету та оптимальним навантаженням на підприємницький сектор.

## Список літератури:

1. Показники про виконання зведеного бюджету України за 2015-2016 роки // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/pokaznyky-vykonannia-biudzhetu-ukrainy--rik?category=bjudzhet&subcategory=bjudzhet-potochnogo-roku>
2. Легкість ведення бізнесу в Україні // World Bank group and PwC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine>
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI із змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/>
4. Звіт про виконання Плану роботи ДФС України на 2015 рік // Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>
5. Інфляційний звіт НБУ за жовтень 2016 року // Національний Банк України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat\\_id=742185](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=742185)
6. Тампунова І. Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал / І. Л. Тампунова // Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал: збірник наукових трактатів / Європейський інформаційно-аналітичний центр. – Київ, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf>

**Иськевич П.В.**

Львовский национальный университет имени Ивана Франко

## ПОДОХОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЙ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

### Аннотация

В статье рассмотрены проблемы отечественного корпоративного подоходного налогообложения, в частности в условиях современной нестабильной экономической и военно-политической ситуации. Исследованы основные показатели эффективности налоговой системы, а также прогнозируемые направления и тенденции, разработанные международными организациями и независимыми экспертами.

**Ключевые слова:** налоговая система, прибыль, налог на прибыль, налоговая реформа, международный опыт.

**Iskevich P.V.**

Ivan Franko National University of Lviv

## INCOME TAXATION OF ENTERPRISES IN TERMS OF REFORMING OF THE TAXATION SYSTEM OF UKRAINE

### Summary

Problems of national corporate income taxation, particularly in terms of modern unstable economic and military-political situation are considered in the article. Are analyzed the basic indicators of the efficiency of the tax system, and the forecasted directions and tendencies developed by international organizations and independent experts.

**Keywords:** tax system, profit, income tax, tax reform, international experience.