

УДК 336.226.12

МІЖНАРОДНА ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

Бошота Н.В., Кричфалуші Т.І.
Мукачівський державний університет

У статті розглядається сучасний стан функціонування податку на прибуток підприємств в світлі проведення податкової реформи. Охарактеризовано фіскальне значення даної форми оподаткування в Україні. Встановлено зменшення обсягу надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету України та зроблено висновок щодо втрати податком на прибуток ключової фіскальної ролі. Окреслено напрями подальшого розвитку механізму справляння податку на прибуток підприємств в Україні з урахуванням європейської практики.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, державний бюджет, податкові надходження, доходи бюджету, розподіл податкових надходжень, податкова ставка.

Постановка проблеми. Податки всіх часів привертали до себе велику увагу як з боку вчених, так і з боку фахівців-економістів. Це, перш за все, спричинено тим, що саме податки виступають індикатором сталості розвитку економічної системи і саме від їх оптимальності та зваженості залежить рівновага та взаємовигідність відносин між суб'єктами господарювання та державою. В умовах кризи, яка має місце на сьогодні в Україні, окреслене питання набуває гіперважливості – з одного боку держава як ніколи потребує поповнення бюджету, з іншого боку – вітчизняні підприємства знаходяться у стані неплатоспроможності. Податкова система є одним із головних стрижнів української корупції, передусім завдяки величезному рівню дискреції (можливості «вирішувати питання» на власний розсуд) при адмініструванні податків. Останнім часом певного прогресу було досягнуто у впорядкуванні адміністрування ПДВ та зниженні надмірного навантаження на працю. Але неререформованим залишається податок на прибуток підприємств, який є дискреційним за самою природою своєї бази оподаткування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням становлення та адміністрування податку на прибуток підприємств в Україні присвятили свої роботи такі вітчизняні вчені, як: В. Л. Андрущенко, В. П. Вишневіський, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, І. О. Лютий, І. А. Майбуров, А. М. Поддєрьогін, С. І. Юрій, Ф. О. Ярошенко та інші.

Цією тематикою займається ряд учених, як зарубіжних – А. Адам, Р. Асааф, Д. Майкл, так і українських – Р. Боліла, С. Лондар, Т. Мединська, І. Педь та ін. Податок на прибуток підприємств є важливим інструментом податкової політики України, тому постійно перебуває також у центрі уваги українського уряду та бізнесу через важливість у структурі бюджету та потенціал впливу на економічні процеси в Україні. Незважаючи на вагомий внесок авторів у висвітлення та вдосконалення податку на прибуток підприємства, у зв'язку з динамізмом економічної ситуації та системними законодавчими новаціями невирішеними залишаються питання ретроспективного аналізу та потенціалу використання податку на прибуток підприємств для стимулювання розвитку держави.

Мета статті полягає у визначенні перспективних напрямків впровадження міжнародної практики оподаткування податком на прибуток в Україні на основі дослідження теоретичних та оцінки практичних аспектів обраної проблематики.

Виклад основного матеріалу. Система оподаткування повинна виконувати стимулюючу роль позитивно впливаючи на економічну діяльність підприємств, на розвиток виробництва в країні. Результатом ефективних дій у цій сфері будуть підвищення дохідної частини бюджету та раціональне використання податкового потенціалу, що в свою чергу призведе до соціально-економічного розвитку держави в цілому. Створення стійкої податкової системи є головним завданням, що стоїть перед державою. Ефективне оподаткування можна забезпечити шляхом гармонійного поєднання обраного податкового механізму з цілями і завданнями, які ставить перед собою держава при управлінні економікою країни.

Податок на прибуток підприємств є одним з видів прямого оподаткування і має дуже вагомий фіскальний значення, чим відрізняється від аналогічних податків в економічно розвинутих країнах. Тобто, Уряд повернувся до фіскальної суті податку на прибуток, тоді як у всьому світі цей податок виконує в основному регулюючу функцію (здатність впливати на окремі галузі економіки, даючи змогу максимально підняти ділову активність). Це обумовлено, перш за все, пропорціями в розподілі ВВП, які склалися історично: у централізовано-плановій економіці основну масу доходів бюджету становили надходження від державних підприємств і досить незначну – податки з населення.

З 2015 року в Україні запроваджена класична європейська модель податку на прибуток, згідно з якою базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який в подальшому коригується на різниці, прямо визначеній Податковим кодексом України. Тобто, об'єкт оподаткування повинен розраховуватись на підставі даних фінансової звітності платника податків, у зв'язку із чим податковим органам надано право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку для податкових цілей.

Зауважимо, що при суттєвому зменшенні обсягу надходжень податку на прибуток під-

приємств до державного бюджету України у 2016 р., податкові надходження в цілому зросли, їх частка у ВВП склала 20,68% порівняно з 17,88% у 2015 р. Це пов'язано, зокрема, зі зростанням обсягів надходжень акцизного податку, який і витіснив податок на прибуток підприємств (табл. 1). Збільшення обсягів надходжень до бюджету акцизного податку, в першу чергу, зумовлене зростанням ставок та розширенням об'єкта оподаткування цим податком.

Таблиця 1
Питома вага основних податків та зборів у структурі податкових надходжень до Державного бюджету України, %

Податок	Рік				
	2012	2013	2014	2015	2016
ПДВ	50,53	48,81	49,62	43,59	46,73
Податок на прибуток	20,15	20,67	14,26	8,49	8,9
ПДФО	2,56	2,88	4,51	11,01	11,86
Акцизний податок	13,54	13,44	16,04	15,41	18,28
Ввізне мито	4,72	5,04	4,42	9,79	3,96
Плата за користування надрами	0,55	4,95	6,49	9,03	7,87
Інші податки та збори	7,95	4,21	4,66	2,68	2,4

Джерело: складено автором за даними [3]

Слід зазначити, що органи державної влади не очікували такого стрімкого зменшення надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету України, про що свідчать планові показники надходжень цього податку. Так, за період з 2012 по 2015 рр. план було перевиконано на 15,09% лише у 2012 р., що обумовлено підвищенням у цей період часу рівня ділової активності в країні, зокрема внаслідок позитивних нормативно правових змін у механізмі оподаткування прибутку підприємств.

Зменшення частки надходжень податку на прибуток у структурі податкових надходжень Державного бюджету з 18% у 2013 році до 9% у 2016–17 роках пояснюється зменшенням загального позитивного фінансового результату підприємств або збитками за відповідні періоди, що демонструє відсутність дієвих змін в економіці країни (рис. 1).

Чергова податкова реформа суттєво торкнулася і одного з основних податків для підприємств – податку на прибуток. З 2017 року повертається норма про податкові канікули. Тобто українські підприємці можуть не платити податок на прибуток, правда, для цього їм потрібно дотримуватися правила. Платники податку на прибуток з доходом в межах 3 млн. гривень на рік (новостворені або які працюють на невеликих оборотах, незалежно від статусу платника ПДВ) має право скористатися нормою про нульову ставку податку на прибуток при дотриманні певних умов [1]:

1) утворених в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року;

2) діючих, у яких протягом трьох послідовних попередніх років, щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3-х мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість

працівників протягом цього періоду становила від 5 до 20 осіб;

3) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів робіт, послуг) становив до 3-х мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від 5 до 50 осіб.

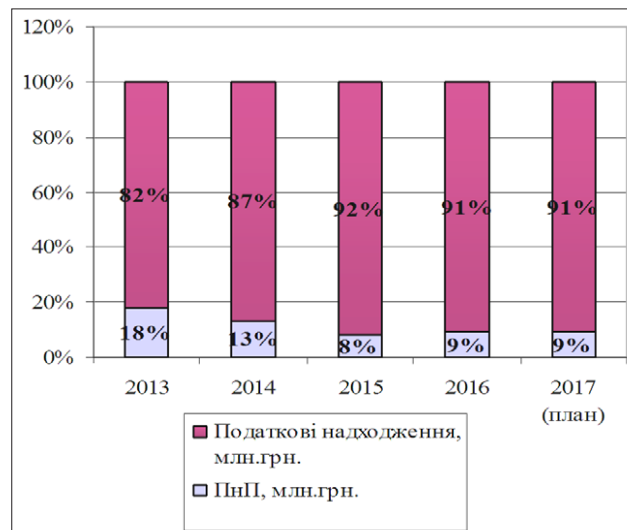


Рис. 1. Надходження податку на прибуток у структурі податкових надходжень Державного бюджету України

Джерело: складено автором за даними [2]

Структура надходжень податку на прибуток в аналізованому періоді, попри законодавчі зміни, була відносно стабільною. У 2016 році майже 60% податкових надходжень зведеного бюджету надійшло від приватних підприємств, 14% – від державних та комунальних підприємств, 21% – від іноземних підприємств та компаній, створених за участю іноземного капіталу (рис. 2). Станом на 01.06.2017 підприємства приватного сектору забезпечили 69% надходжень податку з прибутку підприємств до зведеного бюджету, а частка підприємств державної та комунальної форм власності знизилась до 12%.

Враховуючи те, що політичний вибір України полягає в європейській інтеграції, то окремо більш детально необхідно розглянути досвід оподаткування прибутку підприємств в інших країнах ЄС. Адже європейські стандарти і процедури оподаткування мають бути в першу чергу імплементовані до вітчизняного податкового законодавства та практики оподаткування.

Наприклад, Угорщина з 2017 року знизила ставку податку на прибуток підприємств до 9% – найнижчого рівня серед країн Європейського союзу [4]. За рахунок цього керівництво держави планує збільшити приплив прямих іноземних інвестицій.

Нова податкова ставка в Угорщині буде навіть нижче, ніж в Ірландії (12,5%), яка зараз вважається чи не найпривабливішою «податковою гаванню» ЄС. На думку аналітиків, цей крок угорського уряду може призвести до свого роду «гончі озброєнь»: конкурентному зниженню податків на компанії в ЄС, особливо в східній частині блоку.

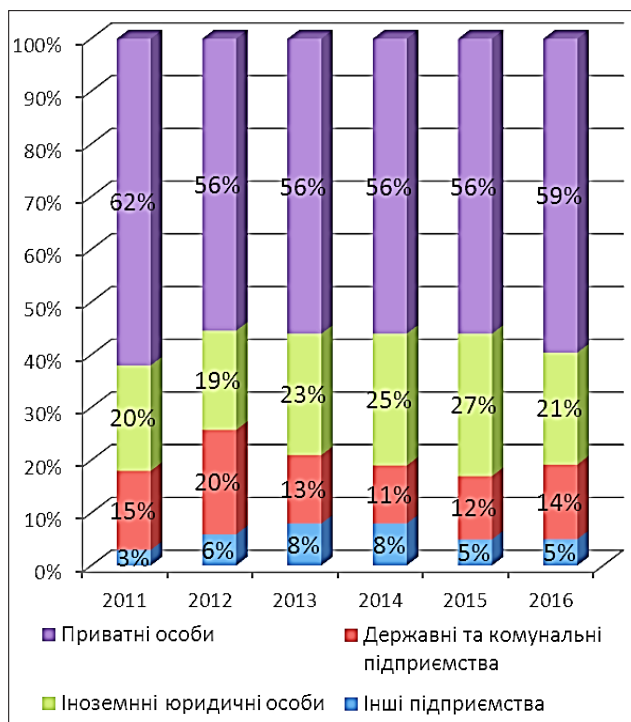


Рис. 2. Структура надходжень податку на прибуток підприємств за 2011–2016 рр.

Джерело: складено автором за даними [6]

До 2017 року Угорщина стягувала з юридичних осіб податок за ставкою 10% при рівні прибутку менше 500 млн форинтів (1,74 млн доларів) і 19%, якщо прибуток перевищує цю позначку. З цього року країна перейшла на єдину ставку оподаткування компаній.

Розглядаючи правове регулювання оподаткування прибутку компаній (корпорацій) у Великобританії, необхідно зазначити, що з 01 квітня 2015 року, базова ставка податку на прибуток (корпоративного податку) становить 20% [5]. В той же час, в боротьбі за збільшення податкових надходжень та з метою впорядкування процесів агресивного податкового планування у Великобританії, з 01 квітня 2015 року, запроваджено податок на переадресований прибуток (Diverted Profits Tax). Особливість оподаткування таким податком полягає в тому, що його платитимуть ті компанії у Великобританії, які виводять власний прибуток в низькоподатковій юрисдикції. Прибуток, отриманий компанією але виведений в інші юрисдикції, буде обкладатися за ставкою 25% [5]. Як бачимо, розмір ставки податку на переадресований прибуток на 5% більший ніж розмір базової ставки корпоративного податку у Великобританії.

З огляду на розглянуті особливості німецького податкового законодавства, ставка промислового податку варіюється залежно від регіону його запровадження. Саме з цієї причини і загальне податкове навантаження на корпорації у різних регіонах Німеччини буде різним. Середній показник корпоративного податкового навантаження в Німеччині дорівнює приблизно 30%. Отже, відповідно до приписів федерального законодавства, ставка промислового податку не повинна бути нижче 7%. Її максимальна межа, як ми вже зазначали, законодавством не регламентується. Однак, в середньому, по Німеччині дана ставка

дорівнює 14%. Як правило, у містах розмір промислового податку зазвичай виявляється вищим, ніж у сільській місцевості.

Корпоративний податок з прибутку стягується уніфікованою загальнодержавною ставкою у розмірі 15% від оподатковуваного прибутку корпорацій. Сплачувати корпоративний податок з прибутку зобов'язані всі німецькі корпорації, засновані у формі товариства з обмеженою відповідальністю (GmbH) або акціонерного товариства (AG), а також всі філіали іноземних корпорацій в Німеччині [5]. Надбавка на солідарність (Solidaritdtszuschlag) являється єдиним і фіксованим загальнодержавним компонентом оподаткування компаній. Вона була введена в 1995 році для фінансування возз'єднання двох частин Німеччини. Ця надбавка становить 5,5% від нарахованої суми корпоративного податку з прибутку. Тобто розмір ставки надбавки на солідарність, з урахуванням розміру корпоративного податку, становить 0,825%.

Існують країни, де податок на прибуток значно вище, ніж в Україні. У США податок на прибуток становить 40%. В Європі лідером за розміром податку на прибуток є Франція – 38%, у Німеччині – 29,6%, в Італії – 31,4%, у Бельгії – 34%, а в Японії – 35,65%. Високі ставки податку притаманні країнам з усталеною економічною моделлю. Рівень ставки податку на прибуток в Україні нарівні з Білорусією. В рейтингу країн за величиною ставок податку вони посідають 28 місце. Поруч у рейтингу Польща та Чехія, в яких податок на прибуток становить 19%, у Латвії та Литві – 15%, в Румунії – 16% [5]. Ставка податку на прибуток в Туреччині та Росії – 20%. Отже, на відміну від вітчизняної практики, механізм оподаткування прибутку юридичних осіб у світовій практиці активно використовується для регулювання соціально-економічних процесів.

Висновки та пропозиції. Аналізуючи ставку податку на прибуток підприємств в Україні, порівняно із іншими державами, бачимо, що вона є досить низькою. Але просто занижена ставка не виступає гарантією пожевлення бізнес-середовища. Таким чином Україні, зокрема уряду та відповідним органам, необхідно звернути увагу не лише на номінальне зменшення податкового навантаження, а й використати дану ставку як потужний механізм для підвищення привабливості країни шляхом гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств, мінімізації розриву між ефективною та нормативною ставкою податку, покращення рівня податкової культури платників, зниження рівня ухилення від сплати податків.

Фіскальна роль податку на прибуток підприємств у бюджеті поступово знижується, що можна вважати позитивним трендом з огляду на необхідність стимулювання інвестиційної та підприємницької активності підприємств. З 2011 по 2016 рік частка надходжень даного податку у ВВП зменшилася на 1,7 відсоткового пункту, у той час як аналогічний показник податкових надходжень до бюджету зріс на 1,6 відсоткового пункту. За 6 останніх років реальні надходження до зведеного бюджету (приведені до цін 2010 року) скоротились в 1,4 раза, проте номінально він залишається одним із бюджетотворюючих податків.

Наповнення бюджету податком на прибуток супроводжувалось:

– суттєвим зниженням бази нарахування (фінансового результату до оподаткування). У 2011–2015 роках спостерігались обернені динаміки фінансового результату підприємств, які отримали прибуток, та суми мобілізованих до ЗБУ сум ППП були оберненими.

– масовим банкрутством підприємств. У 2014–2015 роках з податкового обліку знімалось в середньому по 10% суб'єктів господарювання.

– переплатою податку на прибуток підприємств. З 2011 по 2015 рік сума переплат зросла у 1,9 раза, а в 2016 році переплати склали більше 60% надходжень даного податку.

Законодавчі зміни не вплинули суттєво на зміну структури надходжень. Більше 50% податку до зведеного бюджету надходить від приватних підприємств, 20% – від іноземних підприємств та компаній, створених за участю іноземного капіталу, 14% – від державних та комунальних підприємств.

Список літератури:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII [Текст]. – Верховна Рада України (ВВР). – 2017, № 5–6, ст. 48.
2. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.com.ua/>
3. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>
4. Венгрия снизит ставку налога на прибыль до 9% [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dan-ua.com/publications/publication/174--Vengriya-snizit-stavku-naloga-na-pribyl-do-9>
5. Великобритания, Германия та Кипр: особенности оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kucheryavenko.com.ua/velikobritaniya-nimechchina-ta-kipr-osoblivosti-opodatkuвання-pributku-pidpriyemstv/>
6. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011–2016 роках [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/09/2017-08-15-%D0%9F%D0%9F%D0%9F1.pdf>

Бошота Н.В., Кричфалуши Т.И.

Мукачевский государственный университет

МЕЖДУНАРОДНАЯ И ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ

Аннотация

В статье рассматривается современное состояние функционирования налога на прибыль предприятий в свете проведения налоговой реформы. Охарактеризованы фискальное значение данной формы налогообложения в Украине. Установлено уменьшение объема поступлений налога на прибыль предприятий в государственный бюджет Украины и сделан вывод об утрате налогом на прибыль ключевой фискальной роли. Определены направления дальнейшего развития механизма взимания налога на прибыль предприятий в Украине с учетом европейской практики.

Ключевые слова: налог на прибыль предприятий, государственный бюджет, налоговые поступления, доходы бюджета, распределение налоговых поступлений, налоговая ставка.

Boshota N.V., Krichfalushiy T.I.

Mukachevo State University

INTERNATIONAL AND DOMESTIC PRACTICE INCOME TAX

Summary

The article considers the current state of functioning of the corporate profit tax in the light of the tax reform. The fiscal significance of this form of taxation in Ukraine is described. The decrease in the volume of corporate income tax revenues was set to the state budget of Ukraine, and the conclusion was reached as to the loss of the tax on profit by the key fiscal role. The directions of the further development of the mechanism for collecting the corporate profit tax in Ukraine taking into account the European practice are outlined.

Keywords: corporate income tax, state budget, tax revenues, budget revenues, distribution of tax revenues, tax rate.