

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено основні проблеми, які виникають у процесі справляння податку на прибуток підприємств. Проаналізовано останні тенденції співвідношення наданих податкових пільг та коштів, що були спрямовані на інноваційно-інвестиційну діяльність суб'єктів господарювання. Визначено основні недоліки оновленого механізму нарахування амортизації, внесено пропозиції щодо напрямів удосконалення адміністрування податку на прибуток підприємств.

Исследованы основные проблемы, возникающие в процессе взимания налога на прибыль предприятий. Проанализированы последние тенденции соотношения предоставленных налоговых льгот и средств, которые были направлены на инновационно-инвестиционную деятельность субъектов хозяйствования. Определены основные недостатки обновленного механизма начисления амортизации, внесены предложения по направлениям совершенствования администрирования налога на прибыль предприятий.

The main problems arising in the collection of corporate income tax. Analysis of recent trends in the ratio of tax exemptions and funds focused on innovation and investment entities. The main disadvantages of updated machinery depreciation, made suggestions for areas of improved administration of income tax.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, податкові пільги, ефективність надання податкових пільг, амортизація.

Оподаткування прибутку підприємств в умовах ринкової економіки є важливою складовою реалізації податкової політики. Податок на прибуток підприємств, з одного боку, є результатом соціально-економічного розвитку, оскільки історично використовується країнами з досягненням порівняно високого рівня розвитку продуктивних сил суспільства, а з іншого – формою специфічних відносин між державою та економічними суб'єктами, які будуються на реалізації інтересів кожного. Створення в Україні ринкової моделі економіки, що базується на принципах конкуренції й забезпечення високих темпів зростання макроекономічних показників, передбачає розв'язання проблеми оптимізації механізмів прибуткового оподаткування підприємств, що потребує розробки як теоретичної концепції податкової політики, так і практичного обґрунтування напрямів її реформування.

Підґрунтям для дослідження питання щодо основних аспектів удосконалення порядку прибуткового оподаткування підприємств стали праці Т.І.Богословця, Н.О.Гончарова, О.М.Кисельової, А.М.Соколовської, О.А.Сича, С.В.Юшка. Більшість фахівців акцентує увагу на недоліках податкового законодавства та необхідності його реформування. Водночас всі науковці погоджуються із думкою, що повністю змінювати механізм прибуткового оподаткування не варто, необхідно здійснювати пошук шляхів його удосконалення.

Метою даної статті є дослідження основних недоліків, які існують у системі прибуткового оподаткування підприємств, та розроблення рекомендацій, що дали б змогу підвищити ефективність адміністрування податку на прибуток.

З 1 січня 2011 р. набув чинності Податковий кодекс України, який значно змінив порядок адміністрування податку на прибуток підприємств. Найсуттєвіші зміни відбулися в механізмі розрахунку об'єкта оподаткування та правилах визнання доходів і витрат. Об'єктом оподаткування визначено прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який обчислюється шляхом зменшення суми доходів звітного періоду (статті 135 – 137 Кодексу) на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати звітного податкового періоду (статті 138 – 143, ст. 152 Кодексу). Україною обрано курс на поетапне зниження ставки податку: з 1 квітня 2011 року по 31 грудня 2011 року включно – 23%; з 1 січня 2012 року по 31 грудня 2012 року включно – 21%; з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 року включно – 19%; з 1 січня 2014 року – 16% [1]. Взявши до уваги, що до набуття чинності Податковим кодексом Україна мала найвищу ставку оподаткування прибутку підприємств серед постсоціалістичних країн Європи, де в останні роки відбуваються процеси суттєвого зниження ставок податку на прибуток підприємств (наприклад, в Польщі – до 19% [2, с. 204], Латвії – до 15% [2, с. 184], Литві та Чеській Республіці – до 20% [2, с. 144, 189]), зазначимо, що тактика зменшення базової ставки податку на прибуток є перспективним напрямком стратегічної діяльності держави у боротьбі за інвестиційні ресурси.

Однак нерозв'язаними залишилися проблеми щодо адміністрування податку на прибуток, які є перешкодою для активізації подальшої діяльності вітчизняних підприємств.

Оскільки податок на прибуток найсильніше впливає на умови господарювання та майбутні можливості підприємства, регулюючи інструментарій оподаткування в Україні зосереджений саме в цьому податку. Хоча загальноприйнята в міжнародній і, зокрема, європейській практиці диференціація ставок ПДВ за критерієм корисності товару спричиняє економічний ефект, який є абсолютно тотожним ефекту від надання галузевих податкових пільг щодо оподаткування прибутку суб'єктів господарювання.

На сучасному етапі питання пільгового оподаткування прибутку підприємств є одним із найактуальніших та дискусійних, яке вимагає певних економічно обґрунтованих удосконалень. Беззаперечною перевагою Податкового кодексу України є регламентація поняття, підстав встановлення та порядку використання податкових пільг суб'єктами господарської діяльності. У той же час слід звернути увагу на певну непослідовність законодавця щодо використання регулюючого потенціалу податкових засобів регулювання, зокрема ненаданню уваги такому важливому аспекту регуляторної політики, як відстеження ефективності впливу податкових пільг на діяльність суб'єктів господарювання.

Проаналізуємо показники темпів росту втрат бюджету від надання пільг із податку на прибуток та обсягів коштів, які були трансформовані у капітальні

інвестиції та спрямовані на інноваційну діяльність (табл. 1).

Таблиця 1

*Показники ефективності надання пільг при оподаткуванні прибутку підприємств**

Показник	Період (за 9 місяців)				
	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг, млн. грн.	854,1	1115,2	1439,8	1430,7	9823,8
Темп росту, %	174,7	130,6	129,1	99,4	686,6
Обсяги капітальних інвестицій, млн. грн.	118277,1	155785,4	106278,5	103294,7	143200,0
Темп росту, %	148,4	131,7	68,2	97,2	138,6
Обсяг ресурсів, що спрямовані на інноваційну діяльність (за вирахуванням коштів держбюджету), млн. грн.	2276,1	3076,3	3069,5	3664,7	3970,8
Темп росту, %	104,4	135,2	99,8	119,4	108,4

* Складено за даними [3 – 9].

Співвідношення тенденцій зміни показників пільгового оподаткування та обсягів капітальних інвестицій і ресурсів, що спрямовані на інновації, не демонструють взаємозалежності. Так, динаміка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування у 2007–2009 та 2011 рр. була зростаючою (виняток мав місце у 2010 р., де обсяг втрат залишився майже на рівні 2009 р.). У результаті розширення переліку пільг щодо оподаткування прибутку підприємств у 2011 р. збільшення втрат бюджету в порівнянні з попереднім роком відбулося майже у 6,9 разів, при цьому темп приросту обсягів капітальних інвестицій становив 38,6%, а вкладені в інновації кошти суб'єктів господарювання зросли на 8,4%. Така ситуація, на нашу думку, є свідченням використання вивільнених коштів суб'єктами господарювання не на розвиток виробництва, а на задоволення поточних матеріальних потреб. Отже, за існуючого механізму надання пільг в адмініструванні податку на прибуток не забезпечується виконання регулюючої функції податків через стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств.

Для промисловості України характерний високий рівень зносу, старіння обладнання; частка інноваційних технологій є незначною і не демонструє тенденції до значного зростання; основні фонди фактично не оновлюються, а їхній вік становить у середньому 21,7 рік; технологічне оновлення економіки потребує капіталовкладень на рівні 500 млрд. дол. [10]. У зв'язку з цим, на нашу думку, пільги повинні не лише збільшувати прибуток підприємства, який залишається у його розпорядженні, але і стимулювати його до реінвестування та розширення виробництва у напрямку інноваційної діяльності. Тому важливим уточненням, яке потрібно внести до податкового законодавства для окремих галузей економіки, є вимога щодо реінвестиції коштів, зекономлених за рахунок пільг, а також їх спрямування в інноваційні технології виробництва. Інакше пільгове оподаткування не сприятиме раціональному використанню вивільнених коштів, тобто у підсумку не призведе ні до розширення виробництва, ні до зростання бюджетних

надходжень. Така пільга виглядатиме як подарунок окремим категоріям платників.

Зазначимо: об'єктивна та виважена оцінка впливу пільг на сферу господарювання є запорукою проведення ефективної та обґрунтованої регуляторної політики. На нашу думку, для оцінки ефективності дії пільг щодо податку на прибуток не достатньо виявити їх позитивний вплив на підприємство, яке ними користується. Доцільно розрахувати низку абсолютних та відносних показників, що об'єктивно охарактеризують результат від запровадження тієї чи іншої пільги. Для цього варто прирівняти податкові пільги до своєрідних державних інвестицій на мікрорівні. Таке порівняння небезпідставне: надаючи пільги, держава цим самим віддає у розпорядження підприємству кошти, які за інших умов опинились би в доходах зведеного бюджету. Тобто відбувається вкладення потенційних державних коштів у діяльність підприємства, і привабливість такого вкладення залежить від результатів використання цих коштів. Звідси випливає, що в оцінці ефективності податкових пільг можуть застосовуватись показники ефективності інвестицій, які надаються державою.

Розділом XX Перехідних положень у п.4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» передбачено до 1 січня 2020 р. звільнення від оподаткування прибутку підприємств, що отриманий від діяльності з одночасного виробництва електричної та теплової енергії з використанням біологічних видів палива. Постає питання: якщо платник використовує 1% такого палива або використовує його лише в одному місяці звітного року, то такому платнику також надаються податкові пільги? Це свідчить про відсутність раціональності та економічності в таких нормах. Крім цього, теплову та електричну енергію виробляють платоспроможні підприємства – монополісти на енергетичному ринку. У результаті через звільнення від оподаткування протягом 9 років держава по суті відмовляється від права володіння своєю часткою, що є нелогічним в умовах дефіциту державних ресурсів. Тому подібних преференцій для окремих платників слід уникати та дотримуватися основних принципів побудови системи оподаткування, зокрема принципу нейтральності, встановленого пп. 4.1.8. ст. 4 Податкового кодексу, а саме встановлення податків і зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків. Податкова пільга, надана у спосіб, що наведений вище, суперечить цим вимогам і потребує, на нашу думку, уточнення критерію використання біопалива при виробництві електричної та теплової енергії на рівні не менше 75% у кожному податковому періоді.

Податковим кодексом кардинально змінено механізм нарахування амортизації для визначення оподаткованого прибутку у напрямку наближення до правил, застосовуваних у бухгалтерському обліку. Платники податку на прибуток отримали значно більше свободи при визначенні суми амортизаційних

відрахувань (обрання методу нарахування амортизації, визначення терміну служби основних засобів, їх ліквідаційної вартості тощо), а, отже, й можливість впливати на величину об'єкта оподаткування, суму податку на прибуток, скористатися ефектом податкової економії, який широко використовують розвинуті країни сучасного світу. Проте, поряд із цим, вважаємо, що невіршеними залишилися деякі проблемі питання, зокрема відбулося значне ускладнення визначення амортизаційних відрахувань у зв'язку із введенням пооб'єктного їх нарахування, що робить роботу бухгалтера досить клопіткою і громіздкою (з практики діяльності підприємств відомі випадки, коли через складність нарахування амортизації та побоювання припуститися помилки бухгалтери зовсім не відносять амортизацію до складу витрат звітного періоду). Крім цього, залишається нерозв'язаною проблема порядку індексації вартості основних засобів, яка на сьогодні не забезпечує формування їх реальної вартості та веде до заниження сум амортизаційних відрахувань.

Ще однією проблемою, пов'язаною із порядком нарахування амортизаційних відрахувань, є використання методу зменшення залишкової вартості. Існуючий механізм застосування методу створює можливості до необґрунтовано швидкого перенесення вартості основних засобів на витрати, що мало пов'язано з реальним ступенем їх зношеності, та відповідного зниження суми податку на прибуток. Крім того, суб'єкти господарювання мають можливість маніпулювати величиною ліквідаційної вартості об'єкта. Наприклад, за підрахунками С.В.Юшко, у випадку, коли вона визначена суб'єктом на рівні нуля, то основний засіб буде амортизовано протягом одного року. А за встановленої величини ліквідаційної вартості на рівні 0,01% від первісної, з корисним терміном його експлуатації 10 років, 99% вартості буде перенесено на витрати за перших 5 років, а решта (1%) – за останніх 5 років [11, с.66]. Зі зростанням величини ліквідаційної вартості цей ефект зменшується, при цьому реальні терміни амортизації основних засобів залишаються доволі короткими. При цьому передбачені Податковим кодексом обмеження в частині мінімальних термінів експлуатації основних засобів і, відповідно, термінів нарахування амортизації не можуть істотно вплинути на реальний термін перенесення вартості об'єкта на витрати.

Слід зазначити: незважаючи на те, що метод зменшення залишкової вартості обумовлює часто необґрунтовано швидке перенесення вартості основних засобів на витрати, жодних обмежень щодо його використання не передбачено. Тому, як один із шляхів удосконалення справляння податку на прибуток підприємств, пропонуємо передбачити можливість використання методу зменшення залишкової вартості тільки для окремих груп основних засобів, яким притаманний, насамперед, швидкий моральний знос, а також визначення і закріплення у законодавстві рівня ліквідаційної вартості для об'єктів, до яких можливе застосування даного методу визначення амортизаційних відрахувань.

С.В.Юшко у своїй роботі виділяє ще один досить суттєвий недолік, що стосується нарахування амортизації і полягає в тому, що пунктом 146.16 ст. 16 передбачено: у разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку з будь-яких обставин можна врахувати недоамортизовану частину у складі витрат. Ця норма дає змогу списувати на витрати залишкову вартість активу незалежно від раціональності ставлення до використання основних засобів та їх пошкоджень, ураховуючи навмисні чи необережні пошкодження [11, с. 66].

Загалом, істотне наближення механізмів нарахування амортизації для визначення оподаткованого прибутку та формування фінансової звітності не забезпечило їх повної тотожності, а, отже, й надалі потрібне ведення двох окремих видів обліку – бухгалтерського та податкового.

З метою подальшого удосконалення механізму нарахування амортизації для цілей податкового обліку доцільним вважаємо запровадження вимоги цільового (на інвестиційні цілі) використання вивільнених з-під оподаткування коштів у разі застосування суб'єктами оподаткування методів прискореної амортизації та забезпечення своєчасної індексації вартості основних засобів, виходячи з їх поточної справедливої вартості згідно із правилами, що застосовуються в бухгалтерському обліку.

Питання звільнення чи оподаткування дивідендів вирішується урядами залежно від типу економіки та частки іноземного капіталу в інвестиціях. О.М.Кисельова зазначає, що податок з корпоративних доходів імпортерів капіталу стає інструментом розподілу податкових надходжень з іншими країнами [12, с. 41]. У Податковому кодексі розширено пільговий режим оподаткування дивідендів. Наприклад, згідно з пп. 153.3.5 ст. 153, авансовий внесок з податку на прибуток не справляється у разі виплати дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії. Материнська компанія, користуючись зазначеною нормою, може не утримувати авансові внески під час виплати дивідендів своїм засновникам, у тому числі фізичним особам, а також нерезидентам. Згідно з пп. 153.3.6. ст. 153, якщо юридична особа – резидент отримує дивіденди від нерезидентів, то вона включає їх в оподатковані доходи. Якщо нерезидент відповідно до пп. 14.1.159 ст. 14 перебуває під контролем резидента, то отримані від такого нерезидента дивіденди не є об'єктом оподаткування. Ця норма в поєднанні з дією пп. 153.3.5. ст. 153 може призвести до прихованого вивозу капіталу з країни та вимивання інвестицій, оскільки материнська компанія, засновником якої є нерезидент, може використовувати підприємство на території України як посередницьку структуру у переведенні коштів із зони підвищеного податкового тиску в офшорну зону. Тому, на нашу думку, ці нововведення є не досить доцільними і вимагають перегляду на предмет їх раціональності й ефективності для розвитку економіки.

Потребує відповідного коригування норма, викладена в п.137.14 ст. 137, згідно з якою датою збільшення доходів страховика є дата виникнення

відповідальності страховика перед страхувальником незалежно від порядку сплати страхового внеску. Як відомо, відповідальність за майновим страхуванням чи страхуванням відповідальності у страховика виникає у момент настання страхового випадку. Проте мають місце факти, коли така відповідальність не виникає взагалі. Тоді, керуючись наведеною вище нормою, доходи страховика за зазначеними видами страхування не оподатковуватимуться, а це вже потребує коригування в законодавчому порядку.

Окресливши окремі аспекти механізму оподаткування прибутку вітчизняних підприємств, зазначимо: Податковим кодексом здійснено позитивні трансформації у напрямку активізації діяльності юридичних осіб загалом та окремих видів діяльності зокрема, проте багато питань залишаються актуальними і вимагають подальшого удосконалення. Основні недоліки стосуються пільгового оподаткування підприємств, механізму нарахування амортизації, оподаткування дивідендів. Загалом, продукуючи будь-які трансформації у механізмі прибуткового оподаткування підприємств, доцільно здійснювати заходи регулюючого характеру, спрямовані на стимулювання суб'єктів підприємницької діяльності до активного функціонування, зокрема у сфері інвестиційно-інноваційної діяльності. Проте забезпечення ефективності зазначених заходів вимагає визначення чітких пріоритетів розвитку економіки, оптимального поєднання інтересів усіх суб'єктів економічних відносин, реалізації дієвих механізмів державного контролю щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>
2. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway / Eurostat. – European Commission. – 2009. – 384 с.
3. Діяльність податкової служби України за 2007 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2008. – Розділ II. – 86 с.
4. Діяльність податкової служби України за 2008 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2009. – Розділ II. – 71 с.
5. Діяльність податкової служби України за 2009 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2010. – Розділ II. – 76 с.
6. Пільгове оподаткування та його наслідки для бюджету станом на 01.10.2010 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=133895&cat_id=133904
7. Пільгове оподаткування та його наслідки для бюджету станом на 01.10.2011 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=341741&cat_id=133904
8. Науково-технічна діяльність (щоквартальні показники) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/ni.htm
9. Капітальні інвестиції (щоквартальні показники) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/ibd.htm
10. Інноваційна логіка розвитку має стати фундаментом законотворчої та управлінської діяльності [Електронний ресурс] / [виступ Першого віце-прем'єр-міністра, Міністра фінансів України М. Я.Азарова на сесії Загальних зборів Національної академії наук України 19 квітня 2007 року]. – Режим доступу:

http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=76155095&cat_id=2306457

11. Юшко С.В. Амортизація основних засобів у контексті Податкового кодексу України / С.В. Юшко// Фінанси України. – 2011. – №3 – С. 63 – 71.
12. Кисельова О.М. Податок на прибуток в координатах податкового кодексу: плюси і мінуси / О.М. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011.– № 3 – С. 40 – 51.