

УДК 336.226.12

Іваницька М.П.

## СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ТА ПРОБЛЕМИ НАПОВНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА РАХУНОК ПОДАТКУ З ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано сучасні реалії та проблеми наповнення державного бюджету за рахунок податку з прибутку підприємств. Подано тенденції, причини та проблеми надходження податку з прибутку підприємств до Державного бюджету у зв'язку із змінами податкового законодавства

**Ключові слова:** державний бюджет, доходи державного бюджету, податок на прибуток підприємств, ставка податку на прибуток підприємств.

Modern realities and problem of filling state budget from corporate income taxes are analyzed. Current trends, causes and problems of generation of income tax to the state budget due to changes in tax laws are considered.

**Keywords:** state budget, incomes of state budget, income tax, the income tax rate.

Механізм оподаткування прибутку підприємств, який застосовують в Україні, має істотні недоліки: наявність двох паралельних обліків – бухгалтерського та податкового, неефективна ставка податку на прибуток тощо. Адже, податки є основним джерелом наповнення Державного бюджету та важливим інструментом державного регулювання економіки, тому особливої актуальності на цей час набуло вирішення проблеми оптимізації механізмів прибуткового оподаткування, що передбачає розроблення теоретичної концепції податкової політики та обґрунтування напрямів її реформування.

Значний теоретичний внесок у розвиток сучасних наукових підходів до побудови оптимальної системи прибуткового оподаткування закладено у роботах видатних учених-економістів: П. Самуельсона, Дж. Б'юкенена, А. Сміта, Дж. Кейнса, В. Петті, А. Лаффера, А. Пігу, Д. Рікардо та інших. Свої наукові дослідження щодо напрямів реформування податкової системи в умовах ринкової економіки України, оптимізації прибуткового оподаткування присвятили відомі українські економісти: О. Василик, В. Федосов, В. Опарін, В. Вишневський, Л. Демиденко, І. Луніна, А. Даниленко, О. Данілов, Ю. Іванов, А. Крисоватий, В. Дем'янишин, П. Мельник, А. Соколовська, Л. Шабліста, В. Андрущенко.

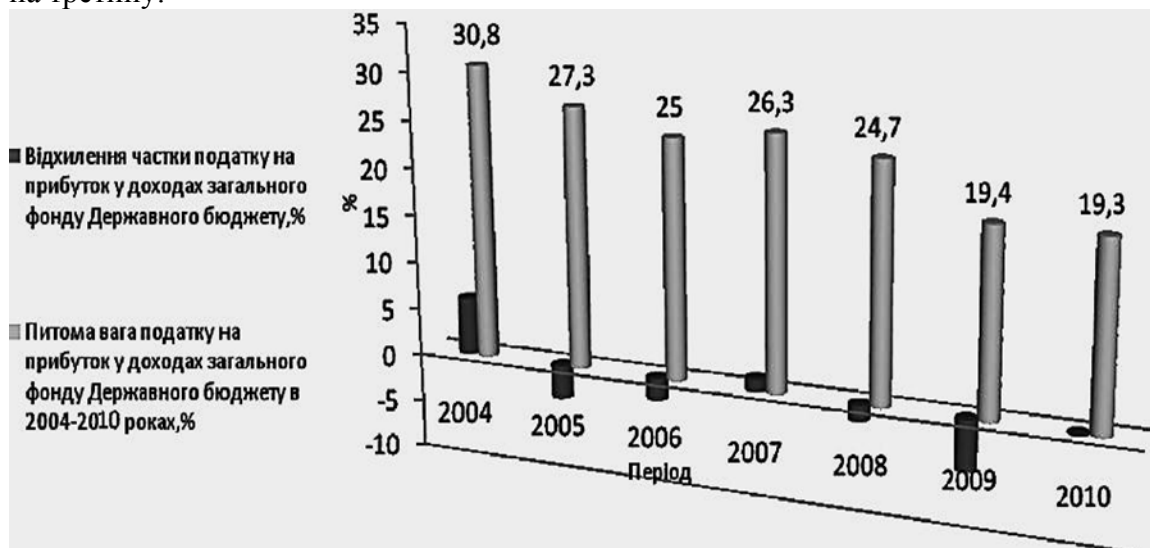
Мета дослідження полягає в аналізі сучасних реалій та проблем наповнення державного бюджету України за рахунок податку з прибутку підприємств.

2011 рік - це рік Податкового кодексу України. Одним з основних аргументів його прийняття була регламентація відносин, що виникають у сфері оподаткування - встановлення вичерпного переліку податків і зборів, що стягуються в Україні, визначення порядку їх адміністрування та необхідність зближення податкового і бухгалтерського обліку.

З 1 квітня 2011 року набрав чинності розділ III Податкового кодексу України, присвячений податку на прибуток підприємств. У порівнянні з іншими податками, податок на прибуток піддався найбільшим змінам. Кодексом передбачається застосування принципів бухгалтерського обліку для визнання більшості категорій доходів і витрат, формування в податковому обліку собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) відповідно до правил бухгалтерського обліку, а також відмовлення від відображення в податковому обліку попередніх оплат. Податковим кодексом України на період з 1 квітня 2011р. до 1 січня 2016р. введені «податкові канікули». Однак варто розуміти, що такі «канікули» не є повним звільненням визначеної категорії підприємств від усіх податків. У даному випадку Податковим кодексом України передбачене звільнення від сплати тільки податком на прибуток окремих категорій платників[1]

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, який сплачують підприємства з прибутку, що, згідно до Податкового кодексу України, визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Тобто обчислений шляхом вилучення із суми доходу, що враховується для визначення об'єкту оподаткування суми витрат підприємства, що враховуються у визначенні суми об'єкта оподаткування.

Податок на прибуток посідає друге місце після податку на додану вартість за значущістю у доходах Державного бюджету. Структура доходів загального фонду Державного бюджету України в 2004-2010 рр. (рис. 1) свідчить про тенденцію до зниження питомої ваги податку на прибуток. Питома вага податку на прибуток у 2010 р. знизилась до 19,4 % проти 24,7 % у 2009 р. Унаслідок негативного впливу світової фінансово-економічної кризи на обсяги зовнішньої торгівлі України відбулася переорієнтація економіки на внутрішній ринок, що відповідним чином відображається на структурі наповнення бюджету. У 2010 р. спостерігалось значне погіршення фінансового стану підприємств, як наслідок – фактичний обсяг прибутку підприємств виявився на 148,6 млрд. грн. меншим за прогнозний. Навіть тиск держави на підприємства не допоміг виконати планові показники надходжень податку на прибуток підприємств до Державного бюджету у зв'язку із зниженням прибутку підприємств майже на третину.



**Рис. 1. Питома вага податку на прибуток у доходах загального фонду Державного бюджету України у 2004-2010 рр., % [2]**

До загального фонду Державного бюджету в 2009 р. надійшло 76,6 % податку на прибуток від запланованих надходжень. На зменшення обсягу надходжень податку на прибуток у 2009 р. вплинули такі фактори:

- посилення світової фінансової кризи, яке призвело до істотного зменшення зовнішнього попиту та падіння обсягів виробництва у експортно-орієнтованих секторах економіки (насамперед у хімічному та металургійному);
- спад обсягів промислового виробництва протягом 2009 р. на 21,9 %;
- задеклароване від'ємне значення об'єкта оподаткування за підсумками 2008 р. в сумі 37,2 млрд. грн.

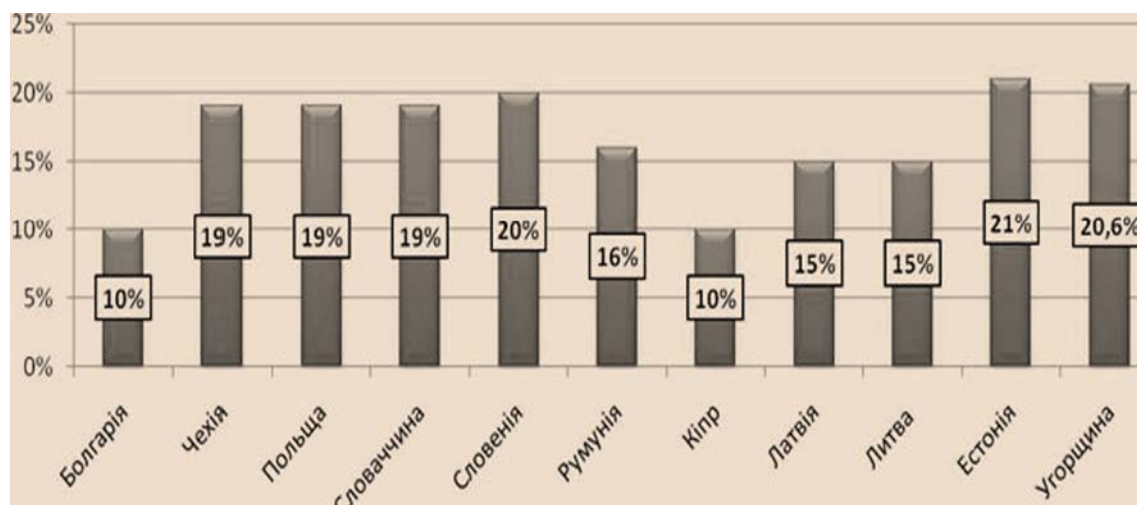
У 2010 р. Державний бюджет України отримав 39969,2 млн. грн. податку на прибуток підприємств, що на 7399,4 млн. грн. більше, ніж у 2009 р.

На надходження податку на прибуток підприємств у 2010 р. вплинуло задеклароване від'ємне значення об'єкта оподаткування за підсумками 2009 р., згідно зі зведеною декларацією по Україні, в сумі 49,4 млрд. грн. Також на стан сплати податку на прибуток вплинуло введення у дію Закону України від 23.06.2009 № 1533-VI "Про внесення змін до деяких законів України з метою подолання негативних наслідків фінансової кризи", яким запроваджено збільшення величини страхового резерву банків від 20 % до 100 %, що, своєю чергою, призвело до збільшення витрат і, як наслідок, спричинило стрімкий приріст збитків банків за результатами роботи 2009 р. та, відповідно, негативно вплинуло на надходження податку на прибуток банківських організацій у 2010 р. [3] Надходження податку на прибуток банківських організацій скоротились на 1,9 млрд. грн. у 2010 р. Більшість недоліків сплати податку на прибуток усунув ухвалений 2 грудня 2010 р. Податковий кодекс України.

Податковий кодекс України фактично декларує податкову політику держави, коли на високому рівні тримається не податок на прибуток, а інші податки і збори, вважаючи, що поступове зниження податку на прибуток дасть змогу утримати конкурентний рівень українських підприємств, що, своєю чергою, з часом знизить тінізацію економіки.

Ефективність зменшення ставок податку на прибуток пояснює концепція А. Лаффера: якщо податкова ставка зростає, бізнес або йде у тінь, або згортається і навпаки [4., С.33]. Зменшення ставки податку на прибуток приведе до збільшення коштів, які залишаються в розпорядженні підприємства після сплати податку на прибуток, і до збільшення надходжень до бюджету з цього податку

В Україні ставка податку на прибуток є вищою, ніж її середнє значення у країнах Європейського Союзу (рис. 2.)



**Рис. 2. Ставки податку на прибуток у деяких країнах ЄС [5]**

У дослідженні «Легкість ведення бізнесу», у рамках якого оцінювались податки і обов'язкові відрахування, які середнє підприємство зобов'язане сплачувати щорічно, а також адміністративне навантаження на підприємства. А саме:

- податок на доходи,
- відрахування до фонду соціального захисту,
- податок на робочу силу, який сплачує працедавець,
- податок на нерухомість,
- податок на передачу правового титулу,
- податок на дивіденди,
- податок на приріст капіталу,

- податок на фінансові угоди,
- податок на збір відходів,
- податок на утримання шляхів.

Україна посідає 145 місце із 183 країн. Це на 2 пункти вище, аніж у попередньому році, де наша держава була 147. Хоча такі показники важко назвати дуже престижними, адже Україна серед країн СНД випередила лише Узбекистан, який на 150 місці. При цьому, наприклад, Білорусь значиться на 68 місці, Російська Федерація – 123.

Аналіз свідчить, що зростання загального рейтингу легкості ведення бізнесу України відбулося за рахунок підвищення у рейтингах за кількома категоріями. Зокрема, на 18 пунктів (з 136 місця у 2010 році до 118 місця у 2011 році) зріс рейтинг за категорією «реєстрація підприємств». На 2 пункти (з 181 місця у 2010 році до 179 місця у 2011 році) підвищено категорію «отримання дозволів на будівництво». Водночас знизилися рейтинги за критеріями «реєстрація власності» (на 4 пункти), «кредитування» (на 2 пункти), «захист інтересів» (на 1 пункт) та «ліквідація підприємств» (на 5 пунктів). На жаль, за рейтингом у категорії «Сплата податків» у звіті-2011, як і в звіті-2010, Україна посідає 181 місце із 183 країн, тобто є заледве не останньою. Замикає список Білорусь, яка посіла 183 місце, а Російська Федерація вийшла на 105 позицію.

За кількістю платежів ми маємо 181 місце, за витратами часу – 174-і (657 годин у рік), а за узагальненою ставкою податку – посідаємо 149 місце (55,5% корпоративного прибутку).

Проте низка змін у податковому законодавстві можуть призвести до зниження суми і частки податку на прибуток підприємств у доходах Державного бюджету. Так, до витрат, що враховуються під час обчислення об'єкту оподаткування податком на прибуток, відносять суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), що є єдиним консолідованим платежем до Пенсійного фонду, який містить декілька внесків на соціальне та пенсійне страхування. Нарахування ЄСВ у відсотках від суми заробітної плати залежить від класу професійного ризику виробництва (всього 67 класів), установленого для роботодавця за основним видом його діяльності і становить від 36,76 % до 49,7 %. До цієї реформи податкове навантаження на фонд оплати праці, що включалося до валових витрат підприємства, становило 36,8 % (32 % – до Пенсійного фонду) України: 1,9 % – до Фонду з безробіття; 2,9 % – до Фонду з нещасних випадків).

Збільшення податкового навантаження на заробітну плату приведе до збільшення витрат підприємства, а отже, до зменшення суми податку на прибуток. До витрат, що враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування, відповідно до ст. 138 та ст. 150.1 Податкового кодексу України віднесено від'ємне значення об'єкта оподаткування (збиток) за результатами попереднього податкового періоду, що приведе до зменшення суми податку на прибуток. За результатом розрахунку об'єкта оподаткування підприємства за підсумками податкового року, сума від'ємного значення підлягає врахуванню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням зазначеного від'ємного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

Значною проблемою сплати податку на прибуток є відсутність взаємоузгодженості між існуючим податковим і бухгалтерським обліком. Наслідком цього є різниця (відповідно до національного стандарту 17 "Податок на прибуток"), яка виникає між бухгалтерським і податковим прибутком, та має назву податкової різниці (постійної або тимчасової) у визначенні активів, зобов'язань, статей доходів і витрат підприємства, і внаслідок чого – відмінність між обліковим і оподатковуваним прибутком. Різниця, яка виникає внаслідок таких ро-

зходжень, має істотний вплив на прибуток підприємств і спричиняє труднощі та розбіжності в його оподаткуванні.

У новому Податковому кодексі податок на прибуток підприємств зазнав "революційних" змін, що пов'язані із необхідністю усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між правилами податкового обліку і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку щодо визнання й оцінки доходів і витрат. Перехід від методу "першої події" на метод "нараховань та співставлень" при визнанні доходів та витрат у податковому обліку дасть змогу значно скоротити тимчасові різниці між податковим та бухгалтерським облікуючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності (що збільшують ціну електроенергії та газу), а також податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, істотно збільшує податкове навантаження на населення, чим зменшує його платоспроможність (купівельну спроможність) та веде до маргіналізації. Посилення маргіналізації населення за одночасного збільшення витрат, а отже, і ціни та товари, роботи і послуги підприємств, неминуче призведе до зниження рівня споживання населенням товарів, робіт і послуг, а отже, до зниження доходів підприємств.

Проте, у вересні 2011 року податківці зібрали до загального фонду Державного бюджету 2,4 млрд. грн. податку на прибуток – вдвічі більше, ніж передбачалося плановим заданням. З початку року зібрано 38,8 млрд. грн. цього податку. Це в 1,6 рази більше, ніж минулого року. Зростання надходжень пов'язані з пожвавленням вітчизняної економіки. Адже, поліпшення ситуації зафіксовано у всіх основних галузях господарства. Наприклад, від підприємств металургійної галузі з початку року надійшло податку на прибуток на 194,5% більше, ніж у минулому році. Збільшилися на 120,4% надходження і від виробництва електроенергії, газу та води.

Зростання надходжень з податку на прибуток порівняно з минулим роком спостерігається також в галузі машинобудування та металообробки (на 35,5%), хімічній та нафтохімічній промисловості (на 28,1%), сільському господарстві, мисливстві та лісовому господарстві (на 68,4%), будівництві (на 20,5%).

Прогноз доходів зведеного бюджету на 2012 рік становить 428,5 млрд. грн. (28,5% у ВВП), що на 0,2 відсоткового пункту менше врахованого при затвердженні бюджету на 2011 рік (28,7% ВВП).

Варто зазначити, що у 2012 році відбудеться значне зменшення фіскального навантаження на економіку. Податковим кодексом скасовано 20 видів податків. У свою чергу, запроваджені новації у податковій сфері сформували підґрунтя для збільшення прогнозу доходів Державного бюджету України на 2012 рік на 12,6%. Таким чином, загальний інвестиційний ресурс від надання преференцій суб'єктам господарювання становить 46,9 млрд. гривень, а саме:

- зниження ставки податку на прибуток з 23% до 21% - 4,3 млрд. грн.;
- звільнення від оподаткування податку на прибуток виробників, підприємств окремих галузей - 0,4 млрд. грн.;
- "Податкові канікули" для малого бізнесу у вигляді нульової ставки податку на прибуток – 0,5 млрд. грн.;
- звільнення від сплати податку на додану вартість окремих операцій - 21,9 млрд. грн.;
- звільнення від сплати ввізного мита згідно міжурядових угод про вільну торгівлю – 3,2 млрд. грн.;
- звільнення від сплати ввізного мита товарів, що використовуються для виробництва устаткування альтернативних джерел енергії, галузеві пільги – 0,3 млрд. грн.

Отже, податкова система України є непрозорою, з дуже неефективним адмініструванням. По суті, вона сьогодні блокує ефективний конкурентоспроможний розвиток нашої дер-

жави. Як підтверджують міжнародні експерти, серед 183 держав, податкова система України має антирейтинг за номером 181. Щодо прийнятого Податкового кодексу, то відбувся деякий позитив стосовно більш збалансованих прав платників податків і держави. Важливо, щоб у змісті Податкового кодексу були чітко зафіксовані наші пріоритети, найголовнішим з яких є формування умов для розвитку потужного середнього класу як основи для стабільності, демократії, платоспроможності внутрішнього ринку і наявності людей, які вміють захищати свої права.

Податковий кодекс України спричиняє нові проблеми забезпечення виконання загального фонду Державного бюджету в частині податку на прибуток підприємств. Проблема збільшення дохідної бази Державного бюджету, зокрема за рахунок податку з прибутку підприємств, повинна вирішуватись комплексно з урахуванням податкового навантаження на населення та підприємства, а також із врахуванням оптимальних надходжень від податку з прибутку підприємств до Державного бюджету. Використовуючи досвід країн ЄС в оподаткуванні прибутку підприємств, доречно було б залучити для впровадження нововведень експертів з найбільш розвинених європейських країн

Таким чином, зміни у податковому законодавстві України спричинили низку нових проблем, що дає підстави стверджувати про ймовірність зниження суми, частки та значення податку на прибуток підприємств у доходах Державного бюджету.

### *Література:*

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
2. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.minfin.gov.ua/>.
3. Закону України "Про внесення змін до деяких законів України з метою подолання негативних наслідків фінансової кризи" від 23.06.2009 № 1533-VI. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/g=2755-17>
4. Литвиненко С.О. Податкове стимулювання інвестиційної діяльності промислових підприємств // Фінанси України. 2004. – № 11. – С. 33-34.
5. Молдован О. Податок на прибуток: на що чекати бізнесу.// Економічна правда.[Електронний ресурс] . – <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/12/8/261230>
6. Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" № 2464-VI. від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?17>
7. Комітет ВРУ з питань бюджету. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.budget.rada.gov.ua/>.
8. Педь І.В. Податкова конкуренція : монографія / І.В. Педь. – К. : Вид-во "Експерт-Консалтинг", 2009. – 416с.
10. Соколовська А. Податкова система держави: теорія і практика становлення : монографія / А. Соколовська. – К. : Вид-во "Знання-Прес", 2004. – 454 с.\
11. KyivPost. Які податки платитимемо після нового року? / PostKyiv. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.kyivpost.ua/business/article/yaki-podatkiplatitimemo-pislya-novogoroku.html>.

*Рекомендовано до публікації  
д.е.н., проф. Дем'янишин В.Г., 22.01.2012р.*

*Надійшла до редакції  
10.02.2012 р.*