

УДК 336.226.1

Котляров Є. І.

Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У СУЧАСНИХ УМОВАХ

Досліджено еволюцію порядку оподаткування податком на прибуток в Україні протягом 1994–2015 рр. Виявлено основні недоліки практики вдосконалення прибуткового оподаткування, що були притаманні попереднім спробам реформування податкової системи. Запропоновано концептуальні підходи до перетворення податку на прибуток у дієвий важіль регулювання розвитку національної економіки.

Ключові слова: податкова реформа, податок на прибуток, податкові різниці, податкові пільги, амортизаційна політика.

Постановка проблеми. Податок на прибуток характерний для податкових систем багатьох країн світу. Цей податок має потужний регуляторний потенціал і в теорії оподаткування розглядається як дієвий важіль впливу на соціально-економічні процеси. Ступінь відповідності порядку оподаткування прибутку першочерговим завданням економічної політики держави значно впливає на ефективність цієї політики. Тому дослідження проблеми відповідності діючого порядку реаліям сьогодення та розробка обґрунтованих наукових рекомендацій повинна розглядатися як актуальне завдання економічних досліджень в галузі оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика оподаткування прибутку юридичних осіб досліджується у працях таких відомих вітчизняних учених, як В. Вишневський, О. Данілов, Т. Єфименко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, В. Мельник, П. Мельник, Д. Серебрянський, А. Соколовська, Л. Шабліста та ін. Предметом досліджень цих та інших вчених та дослідників були питання обґрунтованості пільг та ставок податку на прибуток, вплив оподаткування прибутку на активізацію інвестиційних та інноваційних процесів в економіці.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Вдосконалення окремих елементів податку на прибуток, таких як порядок розрахунку об'єкта оподаткування, рівень ставки податку, пільги, що надаються окремим категоріям платників, тривалість податкового (звітного) періоду тощо є, безсумнівно, важливим. Але важливою є також розробка концепції оподаткування прибутку, яка враховує сучасні та перспективні реалії розвитку економіки та дозволяє сформулювати стабільну модель оподаткування.

Мета статті. Головною метою роботи є розробка пропозицій з побудови ефективної моделі оподаткування прибутку, спрямованої на стимулювання розвитку економіки, на підставі ретроспективного аналізу практики оподаткування, що склалася.

Виклад основного матеріалу. Історія прибуткового оподаткування в Україні, що налічує більш ніж 20 років, свідчить, що більшість змін в підхо-

дах до оподаткування прибутку мають несистемний характер. Типовою була практика, при якій чергові зміни у законодавстві мали ситуаційний характер, не враховували стратегічні цілі та завдання розвитку народного господарства.

Ретроспективний аналіз законодавства щодо оподаткування прибутку (доходу) юридичних осіб дозволяє виділити декілька етапів, при яких кардинально змінювалися підходи до визначення об'єкта оподаткування, порядку його визначення та корегування на ті чи інші пільги (табл. 1).

Перші два етапи слід розглядати як етапи становлення прибуткового оподаткування. Повноцінне становлення порядку оподаткування прибутку відбулося після набуття чинності Закону України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Період, протягом якого діяв цей Закон, характеризується великою інтенсивністю змін. У 1997–2010 рр. такі зміни було внесено 135 Законами (тобто в середньому майже щомісячно). Усі нововведення враховували як зміни в економіці, так і усували певні недоліки та протиріччя, що були притаманні податковому законодавству. Головна риса моделі оподаткування прибутку, що діяла протягом цього періоду (до прийняття Податкового кодексу) – практично повне відокремлення податкового обліку від бухгалтерського. Необхідність окремої трактовки господарських операцій для цілей складання фінансової та податкової звітності практично подвоїла трудомісткість облікової роботи, а інтенсивність змін законодавства суттєво обмежувала можливість платника податків щодо автоматизації обліку. Крім того, постійні зміни у порядку оподаткування прибутку здійснювали де стимулюючий вплив на активізацію інвестиційних процесів.

Після набуття чинності Податковим кодексом [1] більшість елементів податку були переглянуті. Було продекларовано зближення податкового та бухгалтерського обліку: застосування єдиного порядку визнання доходів і витрат, застосування однакових методів нарахування амортизації, однакового трактування термінів в бухгалтерському

Таблиця 1

Моделі оподаткування прибутку (доходу) в Україні протягом 1991–2015 рр.

Період	Характеристика
1992 р.–1994 р. (за виключенням I кварталу 1992)	оподаткування доходу, який визначався за даними бухгалтерського обліку, правила якого були сформовані ще за часів адміністративної економіки
1995 р. – I півріччя 1997 р.	оподаткування прибутку який визначався за даними бухгалтерського обліку, правила якого були сформовані ще за часів адміністративної економіки
II півріччя 1997 р. – I квартал 2011 р.	прибуток для мети оподаткування розраховувався за правилами, що відмінні від правил бухгалтерського обліку (одночасно і незалежно від оподаткування протягом 1999–2001 рр. було здійснено реформу бухгалтерського обліку в напрямі зближення його з міжнародною практикою)
II квартал 2011 р.–2014 р.	зближення податкового і бухгалтерського обліку, застосування при визнанні і оцінці витрат і доходів у податковому обліку правил, що встановлені у бухгалтерському, але з низкою обмежень
З початку 2015 р.	оподаткування прибутку за даними бухгалтерської звітності, коригування об'єкта оподаткування на обмежену кількість податкових різниць

та податковому обліку. Але повної ідентичності податкового та бухгалтерського обліку досягнуто не було, внаслідок чого існувала велика кількість тимчасових та постійних податкових різниць.

Період з II кварталу 2011 р. до кінця 2014 р. також характеризувався великою інтенсивністю змін. З 1 квітня 2011 р. (дата набуття чинності нового порядку оподаткування прибутку) до розділу III Податкового кодексу України зміни (станом на 01.01.15 р.), за підрахунками автора, вносилися 24 Законами України. Крім того, 19 Законами вносилися зміни і доповнення до підрозділу Прикінцевих положень Податкового кодексу, який регулює особливості оподаткування прибутку.

Аналіз змін, що були внесені до Податкового кодексу, показує, що значна їх частина була спрямована на подальше посилення адміністрування та посилення податкового тиску на платників податку: обмеження на визнання збитків минулих періодів, особливий порядок визнання фінансового результату за операціями з цінними паперами, застосування авансових платежів з податку на прибуток тощо.

Формальне розширення пільг з податку на прибуток, що було продекларовано у Податковому кодексі, не призвело до зниження податкового навантаження на підприємства порівняно з попереднім порядком, про що свідчать дані таблиці 2.

Аналіз даних таблиці 2 дозволяє зробити такі висновки.

Як при попередньому, так і при сучасному порядку обкладання податком прибутку підприємств фінансовий результат у понятті бухгалтерського обліку (прибуток до оподаткування) не корелює з сумою податку на прибуток. Тобто широке трактування доходів і обмеження щодо визнання витрат, що встановлені для цілей оподаткування, мають виключно фіскальну спрямованість і практично гарантують навіть в умовах кризи надходження податку до бюджету, не зважаючи на фінансовий стан платника податку. Суттєва різниця між фінансовим результатом і об'єктом оподаткування податком на прибуток свідчить про завдання наближення податкового і бухгалтерського обліку не було вирішено. Варто враховувати, що сума фак-

тичної сплати податку на прибуток у 2013 р. суттєво викривлена внаслідок примусової дострокової сплати податку на прибуток (у рахунок майбутніх періодів). Але дією цього чинника навряд чи можливо пояснити зростання більш ніж у три рази (порівняно з попереднім роком) співвідношення податку на прибуток та фінансового результату.

Основна причина збільшення податкового навантаження, на думку автора, полягає у такому.

Як і при раніше діючому порядку розрахунку прибутку для оподаткування, зберігається такий термін, як податкова різниця, під якою розуміється різниця, що виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III Податкового кодексу. Таке зростання може бути пояснено фіскальною спрямованістю обмежень на визнання витрат. Тобто при розробці Податкового кодексу не було вирішено завдання щодо зниження податкового навантаження на платників податків.

Чергова спроба реформувати податок на прибуток була здійснена наприкінці 2014 р. при внесенні чергових змін до Податкового кодексу [2]. Внесеними змінами запроваджено нові підходи до визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток, розширено перелік витрат, що враховуються при визначенні прибутку для оподаткування та усунуто значну кількість розбіжностей між даними бухгалтерського та податкового обліку, тобто зменшено кількість податкових різниць. Також скасовано практично усі податкові пільги з цього податку, а також запроваджено принципово новий підхід до визначення об'єкта оподаткування (табл. 3).

Необхідно зазначити, що і ця спроба вдосконалити податкове законодавство не була достатньо обґрунтована, про що свідчить те, що протягом січня-вересня 2015 р. до оновленої редакції Податкового кодексу зміни, що коригують порядок нарахування податку на прибуток (за підрахунками автора), вносилися 7 разів.

Обов'язок корегування фінансового результату до оподаткування, що визначений у фінансовій

Таблиця 2

Динаміка нарахованих податкових зобов'язань з податку на прибуток і фінансового результату у 2007–2014 рр., млн грн

Рік	Фінансовий результат до оподаткування	Податок на прибуток	Податок - % до фінансового результату	Основна (базова) ставка податку, %
2007	135892,9	32964,0	25,0	25
2008	8954,7	47456,3	530,0	25
2009	-45011,3	32569,8	-	25
2010	58334,0	33969,2	68,5	25
2011	122210,0	54739,4	44,8	1-квартал – 25 2-4-й квартал – 23
2012	101884,7	55349,7	54,3	21
2013	29602,8	54993,8	185,7	19
2014	н.д.	40201,5	н.д.	18

Складено автором за даними офіційного сайту Державної служби статистики України та діючого податкового законодавства.

Таблиця 3

Порівняння визначення об'єкту оподаткування прибутку у 2014 та 2015 рр.

Редакція до 01.01.2015 р.	Редакція з 01.01.2015 р.
прибуток із джерел походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі статтями 135-137 цього Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі статтями 138-143 цього Кодексу, з урахуванням правил, встановлених статтею 152 цього Кодексу	прибуток із джерел походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу

звітності, розповсюджується на платників податків, річний обсяг доходів яких перевищує 20 мільйонів гривень. Тобто спрощення порядку визначення об'єкта оподаткування розповсюджується тільки на малі підприємства.

Такі новації можуть розглядатися як позитивні, але їхній вплив на економічні процеси не слід перебільшувати. Скептичне відношення до цих податкових нововведень може бути пояснено так.

По-перше, внесеними до Податкового кодексу [2] змінами передбачено, що платники податків, які мають обсяг річного доходу менше 20 мільйонів гривень можуть обрати спрощену систему оподаткування (якщо здійснення відповідної діяльності не заборонено нас спрощеній системі оподаткування). Тобто такі платники податків можуть обирати між спрощеною та загальною системою.

Тобто скористатися спрощеним порядком визначення об'єкта оподаткування прибутку (без коригування фінансового результату на податкові різниці) може обмежена кількість господарюючих суб'єктів, а саме ті, у яких сума податку на прибуток (що визначається за ставкою 18%) буде менше ніж сума податкових зобов'язань зі сплати єдиного податку платниками третьої групи (2% від доходу при сплаті ПДВ, або 4% від доходу без сплати ПДВ). Тобто високорентабельні підприємства будуть прагнути використовувати спрощену систему оподаткування і, опосередковано, будуть намагатися приховувати частку доходів, що перевищує річний 20-мільйонний ліміт.

По-друге. При усій важливості підтримки малого бізнесу держава котрий раз забуває про проблеми великих промислових підприємств. При цьому ігнорується той факт, що саме ці підприємства генерують левову частину податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів.

Так, згідно зі статистичною інформацією Державної служби статистики України [3], протягом січня-вересня 2015 р. 57,7% великих та середніх підприємств отримали в цілому по Україні 171,3 млрд грн прибутків, тоді як 42,3% підприємств генерували 395,8 млрд грн збитків.

Причини збитковості підприємств не можуть бути пояснені тільки податковою політикою. Зрозуміло, що такі збитки пояснюються цілою низкою зовнішніх та внутрішніх (по відношенню до підприємства) факторів. Але саме шляхом удосконалення податкової політики можливо принаймні знизити як суму збитків, так і питому вагу збиткових підприємств.

З іншого боку, діяльність середніх та великих підприємств є джерелом значних бюджетних надходжень. Якщо припустити, що прибутковість рентабельних підприємств збережеться на рівні першого півріччя, то очікувані річні надходження податку на прибуток можуть скласти досить значну величину. На даний час неможливо спрогнозувати суму податку на прибуток, тому що в оподаткуванні залишився механізм коригування фінансового результату на податкові різниці.

По-третє, продеклароване скорочення податкових різниць. Наявність податкових різниць сприймається урядовцями як негативне явище. Але за рахунок різних підходів до оцінки окремих господарчих операцій реалізується як фіскальна, так і регульовальна функція податку на прибуток. Не можна не погодитися з твердженням В. Вішневського та співавторів, що «більшість специфічних правил податкового обліку, що призводять до виникнення бухгалтерсько-податкових різниць, економічно обґрунтовані і часто мають регульовальний характер, у тому числі відносно побудови інноваційно-інвестиційної основи економіки конкретної країни» [8, с. 78].

Усі ці та інші недоліки діючого податкового законодавства дозволяють сформулювати деякі напрями подальшого вдосконалення порядку оподаткування прибутку підприємств.

На думку автора, одним із напрямів вдосконалення податкового законодавства повинне стати забезпечення стабільності законодавства та однозначності трактування термінів та положень.

На рівні Податкового кодексу передбачена ситуація, коли: «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, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» [1, п. 4.1.4]. Законодавець у такій ситуації становиться на бік платника податків, встановлюючи презумпцію правомірності його рішень. Тобто на акцент робиться на наслідках, тоді як потрібно намагатися вирішити саму проблему: неоднозначність (множинність) трактування прав та обов'язків, неоднозначність трактування окремих норм.

Причини такої неоднозначності частково можуть бути пояснені іншою нормою Податкового кодексу, згідно з якою «у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу» [1, п. 5.2].

Не менш важливим для платників податків також є дійсне забезпечення такого принципу податкового законодавства, як стабільність, під яким розуміється «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» [1, п. 4.1.9].

Ще одним напрямом вдосконалення оподаткування прибутку повинно стати подальше зближення податкового та бухгалтерського обліку. Зближення податкового і бухгалтерського обліку робиться несистемно: на рівні ототожнювання основних термінів, порядку визнання витрат і доходів, здійснене у попередні роки, але без гармонізації основних принципів бухгалтерського обліку та оподаткування.

Передусім, для реалізації на практиці принципів нейтральності і соціальної справедливості до Податкового кодексу варто додати норми, які дозволять більш об'єктивно оцінювати активи підприємства та їх можливість генерувати прибуток при використанні. Це дозволить використовувати при оподаткуванні такий принцип бухгалтерського обліку, як обачність: застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства [5, ст. 4].

Цього можна досягнути, якщо дозволити при оподаткуванні прибутку застосовувати уцінку запасів до чистої вартості реалізації, враховувати для цілей оподаткування результати переоцінки основних засобів та зміну корисності активів.

Крім порядку розрахунку прибутку для оподаткування значний вплив на податкове навантаження здійснює також порядок сплати податку. Тому можна вважати за доцільне в умовах спаду економіки відмовитися від сплати щомісячних авансових внесків або відмовитися від їх розрахунків, виходячи з показників діяльності минулого періоду. Можливо реанімувати порядок сплати податку, що діяв у 1995-І півріччі 1997 рр., згідно з яким всі

підприємства здійснювали щомісячні авансові внески податку виходячи з суми фактично отриманого прибутку за місяць, а після закінчення податкового періоду визначалися податкові зобов'язання і здійснювалася сплата податку з урахуванням раніше сплачених авансових внесків. [6, ст. 12].

Ще одним напрямом вдосконалення оподаткування прибутку можна визначити підсилення його регулюючої функції. Податкова реформа, що була здійснена наприкінці 2014 р., скасувала практично усі пільги з цього податку, тим самим перетворивши його у чисто фіскальний інструмент.

Але, як свідчить світовий досвід, саме податок на прибуток є потужним регулятором структурних змін в економіці. Саме за допомогою пільгового оподаткування держава може стимулювати заходи з реалізації політики енергозбереження, сприяти активізації інвестиційної та інноваційної діяльності, спрямовувати суб'єктів господарювання на вирішення екологічних проблем.

Інструменти реалізації регулюючої функції податку на прибуток є загальновідомі. Наприклад,

Т.В. Мединська, Р.Ю. Корзун до них відносять такі: «прискорена амортизація; відратування з прибутку, що оподатковується; витрати на інвестиції (що пріоритетніші проекти для розвитку економіки, то вищий відсоток відратувань); надання податкового інвестиційного кредиту; відратування з оподаткованого прибутку всіх витрат, спрямованих на науково-дослідницьку діяльність; цільові податкові пільги для підприємств, які здійснюють діяльність у депресивних районах та інші» [7, с. 311-312].

Висновки і пропозиції. Отже, для того, щоб податок на прибуток максимально використовував свій регулюючий потенціал, на нашу думку, потрібно виконання таких умов:

- стабільність податкового законодавства;
- однозначність трактування податкових норм та норм господарчого права;
- системна гармонізація податкового та бухгалтерського обліку;
- підсилення регулюючої функції податку на прибуток.

Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010. р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2>.
3. Фінансові результати великих та середніх підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності за січень-червень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
4. Формирование и реализация налоговой политики в сфере управления развитием промышленности : монография / В.П. Вишневецкий, А.С. Веткин, В.Д. Чекина и др. / под общ. ред. В.П. Вишневецкого / НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2014. – 148 с.
5. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Закон України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80/ed19941228>.
7. Мединська Т.В. Податок на прибуток підприємств у контексті реформування податкового законодавства України / Т.В. Мединська, Р.Ю. Корзун // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.1. – С. 308-313.

Котляров Е. И.

Харьковский национальный экономический университет имени Семена Кузнеця

ПРОБЛЕМЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Резюме

Исследована эволюция порядка налогообложения налога на прибыль в Украине в течение 1994–2015 г. Выявлены основные недостатки практики совершенствования налогообложения прибыли, которые были характерны предыдущим попыткам реформирования налоговой системы. Предложены концептуальные подходы к преобразованию налога на прибыль в действенный рычаг регулирования развития национальной экономики. **Ключевые слова:** налоговая реформа, налог на прибыль, налоговые разницы, налоговые льготы, амортизационная политика.

Kotliarov E. I.

Kharkiv National University of Economics named after Semen Kuznets

PROBLEMS OF REFORMATION OF CORPORATE PROFIT TAX IN MODERN TERMS

Summary

The evolution of order of corporate profit tax in Ukraine during 1994-2015 is investigated. The basic lacks of practice of perfection of taxation were revealed and they were characteristic of the previous attempts of reformation of the tax system. The conceptual approaches to the transformation of corporate profit tax in the effective lever of adjusting of development of national economy were presented.

Keywords: tax reform, corporate profit tax, tax differences, tax deduction, depreciation politics.