

УДК 336.22:334.722](477)

ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Н. Жмурко, М. Борошок

Львівський національний університет імені Івана Франка

Проаналізовано надходження податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України. Розкрито основні причини та проблеми, які впливають на фактичні надходження від оподаткування прибутку підприємств. Запропоновано напрями підвищення фіскальної ефективності податку на прибуток в Україні.

Ключові слова: фіскальна ефективність, податок на прибуток підприємств, оподаткування прибутку підприємств, Зведений бюджет України, планові надходження, фактичні надходження.

Постановка проблеми. Сьогодні Україна перебуває на стадії становлення ринкової економіки, тому її динамічний розвиток потребує постійного приведення податкової системи у відповідність до економічних умов. З огляду на це, виникає необхідність безперервного пошуку оптимальної фіскальної політики, зокрема щодо оподаткування капіталу, яка відповідала б рівню розвитку економічної системи, етапу нагромадження капіталу та його розподілу між економічними агентами. Проведене у 2011 році реформування податкового законодавства України внесло багато змін у соціально-економічне життя країни, тому нагальною необхідністю постало питання ефективності чинної системи оподаткування. Саме ефективна податкова система через виконання нею фіскальної функції є передумовою вирішення багатьох соціальних, економічних та інших завдань.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми функціонування податку на прибуток, як важливого інструменту виконання податковою системою її фіскальної функції, його сутнісні особливості, рівень навантаження на платників за різних умов, а також чинники впливу на обсяг надходжень до бюджетів усіх рівнів у своїх працях досліджували Н.Б. Ярошевич, Є.С. Подаков, М.Я. Сидорович та інші.

Крім цього, значний внесок у розвиток вітчизняної наукової думки щодо визначення пріоритетних напрямів реформування податкової системи в Україні, оптимізації оподаткування підприємств та адміністрування податку на прибуток зробили такі відомі українські вчені-економісти як Ю. Іванов, В. Опарін, А. Крисоватий, А. Соколовська, С. Онишко, А. Луцик та інші.

Метою статті є оцінка фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств в умовах прийняття Податкового кодексу України, визначення основних чинників впливу та надання рекомендації щодо її підвищення.

Виклад основного матеріалу. Як відомо, податок на прибуток – це загальнодержавний прямий податок, який стягується з прибутку підприємств, і є

одним з найвагоміших джерел наповнення Зведеного бюджету України, а також важливим інструментом регулювання економіки країни в цілому. Згідно Податкового кодексу України [1] він обчислюється шляхом вилучення зі суми доходу, що враховується для визначення об'єкта оподаткування, суми витрат підприємства, що враховуються у зменшення суми об'єкта оподаткування, зі застосуванням відповідної ставки податку.

Податок на прибуток за своєю природою є потужним фіскальним інструментом для стимулювання інвестицій та економічного розвитку, але в останні роки, на жаль, перетворився на інструмент політичних маніпуляцій громадською думкою. Аналізуючи досвід попередніх років, варто зазначити, що цей податок ніколи не виконував функції інвестиційного стимулювання, а радше слугував механізмом для створення ринку тіньової економіки, непрозорих правил гри, надмірного податкового тиску для більшості його платників і незрозумілих преференцій для меншості. Також спостерігалися випадки його використання податківцями для політичної та економічної розправи над опонентами влади. За таких умов під сумнівом постало питання успішності реалізації завдань прискореного економічного зростання, яких потребує Україна.

Для стимулювання підприємницької діяльності та забезпечення зростаючого її розвитку необхідно створити оптимальну податкову систему, яка б, не обтяжуючи суб'єктів господарювання, сприяла стабільним надходженням до бюджету.

С.В. Онишко наголошує, що головні проблеми адміністрування податку на прибуток містяться в основних складниках механізму його справляння, а вирішення цих проблем автор вбачає в уніфікації податкового та бухгалтерського обліків [2]. Окремі кроки на цьому шляху знайшли своє відображення у Податковому кодексі, але повністю уніфікувати такі види обліку законодавцям не вдалося, про що свідчать податкові різниці, які виникають у платників і впливають на розмір їхнього оподаткованого прибутку.

Безумовно, оподаткування підприємств та організацій завжди було в центрі уваги української влади, яка неодноразово переглядала його елементи та намагалася вдосконалити. Так, з 1 квітня 2011 року набули чинності нові правила оподаткування прибутку підприємств, що регулюються III розділом Податкового кодексу. Основним нововведенням головного податкового документу України є поетапне зниження ставки податку на прибуток: з 1 квітня 2011 р. – до 23%, з 1 січня 2012 р. – 21%, з 1 січня 2013 р. – 19%, з січня 2014 р. – 16% [1]. Так, А.І. Луцик, вказуючи на тісну залежність розміру бюджетних надходжень від ступеня розвитку підприємницької діяльності, водночас зазначає, що потенціал збільшення податкових надходжень від податку на прибуток не можливо досягти лише за рахунок варіації ставки цього податку [3]. Ми погоджуємось з такою думкою, оскільки досягнення фіскальної мети, крім маніпулювання елементами податку, потребує створення сприятливого для розвитку бізнесу макроекономічного середовища.

Податковим кодексом запроваджено також, так звані, податкові канікули для платників, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком не перевищує 3 млн. грн., а нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата (доход) працівників є не меншою, ніж дві мінімальні заробітні плати, та які відповідають одному із таких критеріїв, визначених законодавством.

Вплив таких, на перший погляд, фіскальнооефективних заходів на обсяги податкових надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України у порівнянні з попередніми роками пропонуємо проаналізувати на підставі рисунку 1 за допомогою показника фактичних надходжень.

Як бачимо, всього у 2009 році до Зведеного бюджету надійшло 32 570 млн. грн., що становило 76,6% від плану, недонадходження становили 9 763 млн. грн. На зменшення обсягу надходжень податкових платежів у 2009 році значною мірою мали вплив посилення фінансової кризи на світовому рівні, через яку зменшився зовнішній попит і впав обсяг виробництва у експортно-орієнтованих секторах економіки, а також зниження обсягу промислового виробництва протягом 2009 року на 21,9 % та інші чинники.

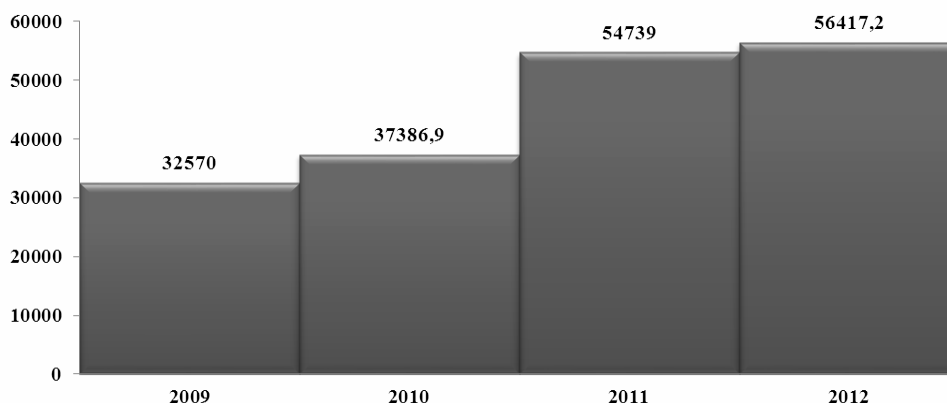


Рис. 1. Надходження податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України за 2009-2012 роки, млн. грн.

У 2010 році до Зведеного бюджету України надійшло 37 386,9 млн. грн. податку на прибуток підприємств, що на 4 816,9 млн. грн. більше ніж у 2009 році. Зростання надходжень податку на прибуток підприємств відбулось, насамперед, за рахунок збільшення на 9 600 млн. грн. зарахувань податку приватним сектором економіки.

Враховуючи те, що положення Податкового кодексу України, ухваленого 2 грудня 2010 року, які регулюють порядок справляння податку на прибуток підприємств набули чинності 1 квітня 2011 року, то найбільш показовими є дані за 2011 рік.

Так, від податку на прибуток підприємств у 2011 році до Зведеного бюджету надійшло 54 739 млн. грн., або 115,1 % від плану, що на 17 352,1 млн. грн. або на 52,2% більше за відповідний показник 2010 року. Таке збільшення надходжень було спричинене стягненням податку з підприємств та організацій приватного сектору більше як у два рази. Крім цього, позитивну динаміку надходжень податку на прибуток за 2011 рік можна пояснити як загальним підвищенням рівня ділової активності в Україні, поліпшенням інвестиційного клімату, так і поступовим зростанням економіки, зумовленого реалізацією дієвих заходів уряду щодо стабілізації макроекономічної та фінансової ситуації, відновлення економіки України. Зокрема, мова йде про позитивний вплив положень Податкового кодексу на надходження до бюджету, про що також свідчить перевиконання плану податкових надходжень на 2011 рік.

У 2012 року Зведений бюджету отримав 56417,2 млн. грн. податку на прибуток підприємств. Порівняно з попереднім роком надходження цього податку збільшились на 1678,2 млн. грн., або на 18,1 %, незважаючи на те, що в січні - лютому 2012 року сплачувався податок на прибуток отриманий у IV кварталі 2011 року за ставкою

23 %, а в січні-лютому 2011 року – податок на прибуток отриманий у IV кварталі 2010 року за ставкою 25 % [5].

Крім показника фактичних надходжень податкових платежів, у світовій практиці для оцінки результативності оподаткування використовують показники податкового розриву та витрат коштів на справляння податків.

Так, податковий розрив можна визначити шляхом порівняння планових і фактичних надходжень до Зведеного бюджету України, надавши йому абсолютного або відносного значення, і який дає змогу оцінити фіскальну ефективність системи оподаткування прибутку підприємств, ступінь виконання плану та чинники впливу на обсяг податкових надходжень (рис. 2).

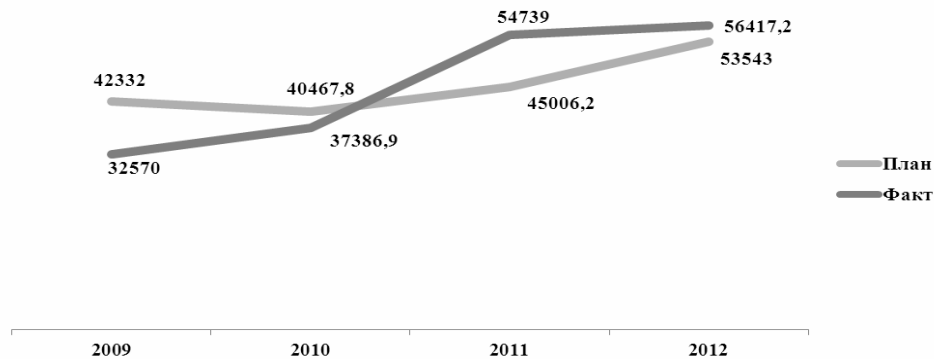


Рис. 2. Планові та фактичні надходження податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України за 2009-2012 роки, млн. грн.

Як бачимо, планові показники надходжень від оподаткування прибутку підприємств було виконано у 2009, 2010 та 2011 роках на 76,9%, 92,39% та 115,1% відповідно. В результаті аналізу динаміки надходжень цього податку можна виділити такі три тенденції:

до 2008 року включно спостерігалось зростання надходжень податку на прибуток – найбільша сума таких надходжень у абсолютному вираженні становила 47 856,8 млн. грн., що пояснювали загальним підвищенням рівня ділової активності в країні;

протягом 2009 – 2010 років спостерігалось зниження рівня податкових надходжень податку на прибуток та недовиконання плану. Так, сума надходжень у цих роках становила 32 570 млн. грн. і 37 386,9 млн. грн. відповідно, що могло бути спричинене загостренням соціальної та економічної нестабільності в країні, а також високими показниками ухиленням суб'єктів господарювання від сплати податкових зобов'язань;

у 2011 році відбулося різке збільшення надходжень до Зведеного бюджету України, і перевиконання планових надходжень. Це свідчить про те, що уряд провів активну державну політику підтримки економічного розвитку України, реалізував заходи, спрямовані на підвищення ефективності роботи банківського сектору та забезпечив виконання інноваційно-інвестиційних проектів;

у 2012 році отримано 56 417,2 млн. грн., при запланованій сумі 53 543 млн. грн. На думку експертів, у даному році продовжувалися позитивні тенденції розвитку національної економіки внаслідок:

впровадження економічних реформ;

підвищення ефективності використання виробничих та фінансових ресурсів;

зменшення податкового тиску на платників за рахунок зниження ставки податку на прибуток – до 21%, що буде сприяти легалізації економіки; покращення інвестиційного клімату та створення умов для розвитку інноваційної діяльності; стабілізації банківської системи, відновлення кредитних потоків у секторі економіки країни [5].

Для прогнозування та планування надходжень податку на прибуток на наступні роки потрібно врахувати насамперед такі чинники: зниження податкової ставки; позитивну динаміку зростання макроекономічних показників економічно-соціального розвитку України, зокрема фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування; продовження терміну дії податкових канікул для нових і малих підприємств; порядок врахування від'ємного значення об'єкту оподаткування у складі витрат підприємства тощо.

Враховуючи те, що на фіскальну ефективність податку на прибуток підприємств по-різному впливають економічні суб'єкти різної форми власності, варто також розглянути відповідні показники податкових надходжень від таких платників (рис. 3).

Як бачимо, обсяг сплаченого податку підприємствами державної форми власності у 2010 році, порівняно із 2009 роком, зріс на 800 млн. грн. Так, половину усіх податкових зобов'язань зі сплати податку державний сектор виконав у I кварталі 2010 року. Надходження податку на прибуток від даного сектора за січень-березень 2011 року, порівняно із аналогічним періодом 2010 року, скоротились з 4 100 млн. грн. до 2 200 млн. грн., або на 45,0 %.

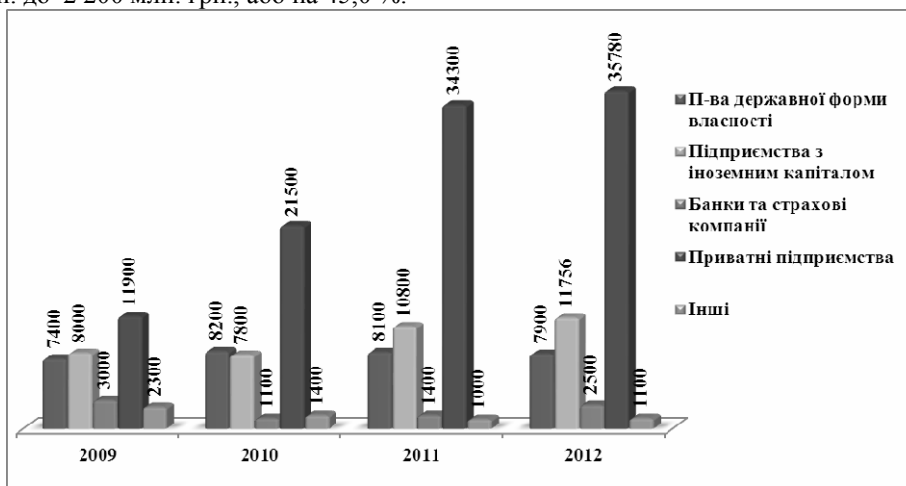


Рис. 3. Надходження податку на прибуток підприємств різних форм власності за 2009 - 2012 роки, млн. грн.

Джерело: побудовано авторами на основі [6]

Відповідно, надходження від сплати податку фінансовим сектором скоротились майже втричі – з 3 000 млн. грн. у 2009 році до 1 100 млн. грн. у 2010 році. Причому ситуації із скороченням сплати податку банками та страховими компаніями не змінилась в результаті перегляду порядку врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування такими платниками у другій половині року, передбаченого Законом

України № 2275 від 20 травня 2010 року «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України», яким було встановлено обмеження щодо віднесення збитків, утворених станом на 1 січня 2010 року, до валових витрат у розмірі 20 %, тоді як до цього дозволялося відносити такі збитки у повному обсязі. Проте на динаміку надходжень податку, сплаченого фінансовим сектором у II півріччі 2010 року, прийнята норма суттєво не вплинула.

Таким чином, окремі тенденції надходження податку на прибуток від підприємств різної форми власності залишаються незмінними протягом останніх років. Так, основну частку податкових надходжень цього податку забезпечують підприємства приватного сектору економіки, що говорить про необхідність врахування інтересів саме таких платників при розробленні та впровадженні змін до податкового законодавства.

В цілому, у I кварталі 2011 року, більш як на 4,3 тис. грн. збільшилися податкові надходження податку, при збільшенні кількості збиткових підприємств до 8,7 тис. При цьому, їхні збитки зросли на 21,8 % з 105 600 млн. грн. до 128 600 млн. грн. [6].

Різке зростання збитків у I кварталі 2011 року було викликано скасуванням обмеження щодо перенесення збитків, яке діяло у 2010 році. Отже, 80 % накопичених, але не врахованих збитків і було включено до декларацій I кварталу 2011 року.

Основним детермінантом фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств, при незмінності бази оподаткування, є його ставка. Передбачене Податковим кодексом зниження основної ставки податку на прибуток до 16 % з 1 січня 2014 року призведе до того, що Україна матиме одну з найнижчих номінальних ставок в Європі (рис. 4), але це, на нашу думку, не означатиме абсолютного зниження рівня податкового навантаження чи спрощення умов ведення бізнесу в Україні, оскільки вплив податків на діяльність економічних суб'єктів визначається не лише значенням показника податкового навантаження, але й частотою сплати податку, складністю системи податкового обліку та документообігу, витратами часу на виконання вимог податкового законодавства.

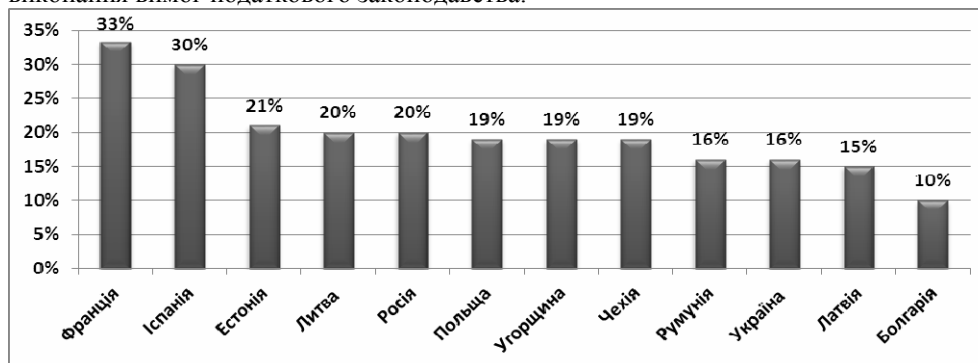


Рис. 4. Ставки податку на прибуток у деяких країнах Європейського Союзу та Україні

Джерело: побудовано авторами на основі даних *Taxation Trends in the European Union. Main results. – European Communities, 2010.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_and_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index.htm

Враховуючи те, що податок на прибуток є одним з основних платежів, які формують бюджет, Державна податкова служба постійно повинна вдосконалювати свою роботу з його адміністрування, найважливішими напрямками якої є: оперативне та якісне опрацювання звітності з податку на прибуток;

перевірка дотримання термінів подання податкової звітності та сплати податку на прибуток;

камеральна перевірка податкової звітності з податку на прибуток;

аналіз зовнішньої та внутрішньої інформації про платника;

формування інформаційно-аналітичної довідки по підприємствах, визначених як такі, що проводять мінімізацію податкових зобов'язань або ухиляються від сплати податку, а також подання такої довідки до підрозділів аудиту юридичних осіб і податкової міліції для проведення ефективного та якісного контролю.

Висновки. Таким чином, зміни у Податковому кодексі, все-таки, дають позитивні результати для вітчизняної економіки в напрямі підвищення фіскальної ефективності податкових платежів, в тому числі податку на прибуток підприємств, навіть, в умовах зниження ставок основних бюджетоутворюючих податків.

При цьому, з метою стимулювання розвитку економіки, інноваційної та інвестиційної діяльності суб'єктів підприємництва для України залишається актуальним питання удосконалення системи оподаткування прибутку підприємств як важливого джерела державних надходжень, а проблему збільшення дохідної бази Зведеного бюджету потрібно вирішувати комплексно, враховуючи податкоспроможність населення та підприємств, потребу держави у достатніх надходженнях індивідуальних податків, чинники макроекономічного середовища тощо.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 2. Онишко С.В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток / С.В. Онишко // Фінанси України. – № 6. – 2003. – С. 47-50.
 3. Луцик А.І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01 / А.І. Луцик. – Тернопіль, 2006. – 20 с.
 4. Прес служба Міністерства фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=245080608&cat_id=244276429
 5. Пояснювальна записка до проекту Закону України "Про Державний бюджет України на 2012 рік" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GF6Y000A.html
- Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень-березень 2011 року [Щербина І.Ф., Рудик А.Ю., Зубенко В.В. та ін.] / ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи», USAID. – К., 2011. – 121 с.

FISCAL EFFICIENCY OF ENTERPRISE INCOME TAX IN UKRAINE

N. Zhmurko, M. Boroshok

Ivan Franko National University of Lviv

The dynamics of income tax revenue to Ukrainian consolidated Budget is analyzed. The main practical issues of the income tax revenue performance are revealed. The fiscal efficiency of income tax in Ukraine is discussed.

Key words: fiscal efficiency, income tax, corporate income tax, consolidated Budget of Ukraine, planned revenue, actual revenues, income tax rate.

**ФИСКАЛЬНАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ
ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ****Н. Жмурко, М. Борошок***Львовский национальный университет имени Ивана Франко*

Проанализированы поступления налога на прибыль предприятий в Сводный бюджет Украины. Раскрыты основные причины и проблемы, которые имели влияние на фактические поступления от налогообложения прибыли предприятий. Проведен анализ фискальной эффективности налога на прибыль в Украине.

Ключевые слова: фискальная эффективность, налог на прибыль предприятий, налогообложение прибыли предприятий, Сводный бюджет Украины, плановые поступления, фактические поступления, ставка налога на прибыль.