

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

“Податок на прибуток підприємств у системі фінансового-економічних відносин”

Студента 2 курсу, 1м групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та
страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Проценка
Віталія
Володимировича

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Василенко
Антоніна
Василівна

Гарант освітньої програми
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІС

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ.....	5
1.1. Економічна сутність прибуткового оподаткування підприємств та його роль у фінансовій системі держави.....	5
1.2. Зарубіжний досвід побудови системи прибуткового оподаткування підприємств.....	9
РОЗДІЛ II. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЯК СКЛАДОВА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ.....	13
2.1. Роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів бюджетної системи України.....	13
2.2. Механізм нарахування та порядок сплати податку на прибуток підприємств.....	21
РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ.....	35
3.1. Основні напрямки модернізації податку на прибуток в сучасних економічних умовах.....	35
3.2. Підвищення фіскальної ефективності оподаткування прибутку підприємств.....	44
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	57
ДОДАТКИ.....	64

ВСТУП

Формування дохідної частини бюджету є важливим видом діяльності будь-якої держави. Головним джерелом формування доходів бюджетів усіх рівнів є податки. Одним із найважливіших податків податкової системи нашої держави є податок на прибуток підприємств, який на пряму сплачуються платником до бюджету держави залежно від розміру об'єкта оподаткування.

Питання прямого оподаткування входять в коло наукових інтересів багатьох вчених. Зокрема, даній проблематиці присвячено праці таких вітчизняних вчених, як В. Баранова, В. Андрущенко, О. Дубовик О, А. Соколовська О. Прокопчук, Т. Кірсанова Л. Тулуша, В. Федосова та інших, а також зарубіжних науковців, а саме І. Буздalова, А. Вагнера, О. Єгереві, С. Корюнова, Е. Крилатих, , В. Лебедева, І. Озерова, К. Панкової, У. Петті, Д. Рікардо, О. Сагайдака, С. де Сімонді, А.Сміта, М. Тургенева, Д. Черника, І. Янжула та інших.

Проте, у вітчизняній літературі залишаються недостатньо висвітленими механізми і важелі дії податку на прибуток підприємств на окремі макроекономічні процеси, концептуальні засади адаптації прибуткового оподаткування до сучасних європейських стандартів, регулюючий та стимулюючий вплив даного податку на динаміку і пропорції сталого економічного розвитку України.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є аналіз особливостей податку на прибуток підприємств в Україні, дослідження його місця у системі фінансово-економічних відносин.

Об'єктом дослідження є податок на прибуток підприємств.

Предмет дослідження: фінансові відносини між державою і платниками податку у процесі оподаткування податком на прибуток підприємств.

Під час написання даної роботи було поставлено наступні завдання:

- ✓ розкрити економічну сутність податку на прибуток підприємств та його роль у фінансовій системі держави;
- ✓ розглянути зарубіжний досвід у сфері прямого оподаткування;

- ✓ визначити роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів бюджетної системи України;
- ✓ дослідити механізм нарахування та порядок сплати податку на прибуток;
- ✓ з'ясувати основні проблеми прибуткового оподаткування підприємств в Україні;
- ✓ виокремити основні напрямки модернізації податку на прибуток в сучасних економічних умовах;
- ✓ запропонувати способи підвищення фіскальної ефективності оподаткування прибутку підприємств.

Методи дослідження. При виконанні роботи використано наступні методи: спостережень; статистичної обробки інформації; порівняльного фінансово-економічного аналізу; системного аналізу; кореляційно-регресійного аналізу.

Інформаційною базою є нормативно-законодавчі акти України, науково-технічна інформація (монографії, збірники, періодичні видання) наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, дані Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України за 2012 - 2018 роки.

Науковою новизною результатів дослідження є: обґрунтування теоретичних питань та практичне вирішення сукупності завдань пов'язаних із функціонуванням податку на прибуток підприємств в Україні. Результати досліджень були опубліковані у статті «Податок на прибуток підприємств у системі фінансового-економічних відносин» в збірнику «Фінансова система України» (2018 р.).

Практична значущість одержаних результатів полягає в тому, що запропоновані методи удосконалення податку на прибуток підприємств в Україні можуть бути використані в роботі органів Державної фіскальної служби України з метою розвитку податкової системи держави.

Структура й обсяг роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Обсяг роботи – 54 сторінки друкованого тексту, включає 22 таблиці, 16 рисунків, список

використаних джерел з 73 найменувань та 3 додатки.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність прибуткового оподаткування підприємств та його роль у фінансовій системі держави

Податок на прибуток є одним із видів прямого оподаткування підприємств в Україні. В нашій державі податок на прибуток підприємств виконує в основному фіскальну функцію, поступаючись тільки податку на доходи фізичних осіб та ПДВ. Основною метою даного податку в Україні є сприяння підприємницькій діяльності, залучення іноземних інвестицій, а також поповнення державного бюджету держави.

Податок на прибуток підприємств можна розглядати в двох аспектах:

- по-перше, він виступає специфічною формою суспільних відносин, що становить його суспільний зміст;
- по-друге, податок на прибуток є частиною вартості національного доходу в грошовій формі, що виражає його матеріальний зміст.

Визначення податку на прибуток підприємств по різному трактується вітчизняними та зарубіжними вченими, розглянемо деякі з них (див. табл.1.1).

Таблиця 1.1

Визначення поняття «податок на прибуток підприємств» та його значення різними вченими

Автор	Визначення поняття
Мельникова Л.О.	Характеризує податок на прибуток підприємств як регулятор економічних процесів, стимулятор економічної активності, інструмент податкового охоплення всього створеного валового доходу, інструмент впливу на прийняття рішень на макрорівні, вагомий важіль регулювання інноваційної діяльності підприємства [29, с. 17].
Баранова В.Г.	Податок на прибуток займає важливе місце в системі прямого оподаткування, оскільки його розмір безпосередньо залежить від результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Автор	Визначення поняття
	Матеріальна сторона податку на прибуток, на думку автора, виражається у формуванні національного доходу держави у грошовій формі, а суспільний зміст його полягає у тому, що він, як складова податкової системи, виступає специфічною формою реалізації виробничих відносин [39, с. 162].
Далевська Т.А.	Вважає, що важливу роль в оподаткуванні відіграє не сама ставка податку, а здійснення ефективного макроекономічного регулювання, якість державних інститутів, значні державні інвестиції у розвиток людського капіталу, впровадження новітніх технологій [8, с. 364].
Кірсанова Т.О.	Податок на прибуток підприємств є невід'ємною складовою сучасних податкових систем як важливий інструмент регулювання соціально-економічних процесів країни [20, с. 43].
Мельнь О.В.	Податок на прибуток підприємств є одним з основних бюджетоутворюючих податків. Надмірне податкове навантаження мотивує платників шукати правомірні способи оптимізації оподаткування, збільшує грошові обороти тіньового сектору та посилює тенденції до корупційних проявів тощо [28, с. 108].

Складено автором на основі [29; 40; 8; 20; 28]

Таким чином, трактування податку на прибуток підприємств різними вченими не суперечать один одному, а лише доповнюють його з різних сторін. Важливість даного податку для фінансового сектору держави важко перебільшити, адже податок на прибуток підприємств займає досить значну частку у структурі надходжень до Державного бюджету України, впливаючи на соціальну та економічну ситуацію в країні.

Податок на прибуток підприємств є досить поширеним податком та переважно застосовується у країнах з ринковою економікою. Він дозволяє державі впливати на економічні процеси в країні за допомогою використання податкових важелів. Також даний вид податку досить ефективно використовується при регулюванні інвестиційної діяльності держави, шляхом надання податкових пільг і встановлення ставок податку.

Податок на прибуток є прямим податком, який має важливе фіскальне значення і широкі можливості для регулювання та стимулювання підпри-

емницької діяльності. За допомогою податку на прибуток можна регулювати такі процеси:

- вибір правової форми організації бізнесу;
- розподіл прибутку (на споживання чи накопичення);
- вибір методів фінансування інвестицій (самофінансування або залучення позичкових коштів);
- розподіл трудових та матеріальних ресурсів між окремими сферами господарської діяльності;
- розподіл та перерозподіл ВВП;
- регулювання темпів економічного зростання на макrorівні [61, с.32].

В Україні діє одна із найнижчих ставок на податок підприємств в Європі – 18%. У процесі становлення нормативно-правової бази податку на прибуток в Україні простежується досить чіткий вектор: від пережитків радянської епохи до сучасного європейського адміністрування податку. З метою підвищення ефективності наповнення даним податком Державного бюджету та місцевих бюджетів було проведено безліч змін, від прийняття Податкового кодексу у 2011 році до масштабних реформувань механізму оподаткування. В період з 2011 до 2018 року ставка податку на прибуток підприємств зменшилась з 25% до 18% (див. рис. 1.1).

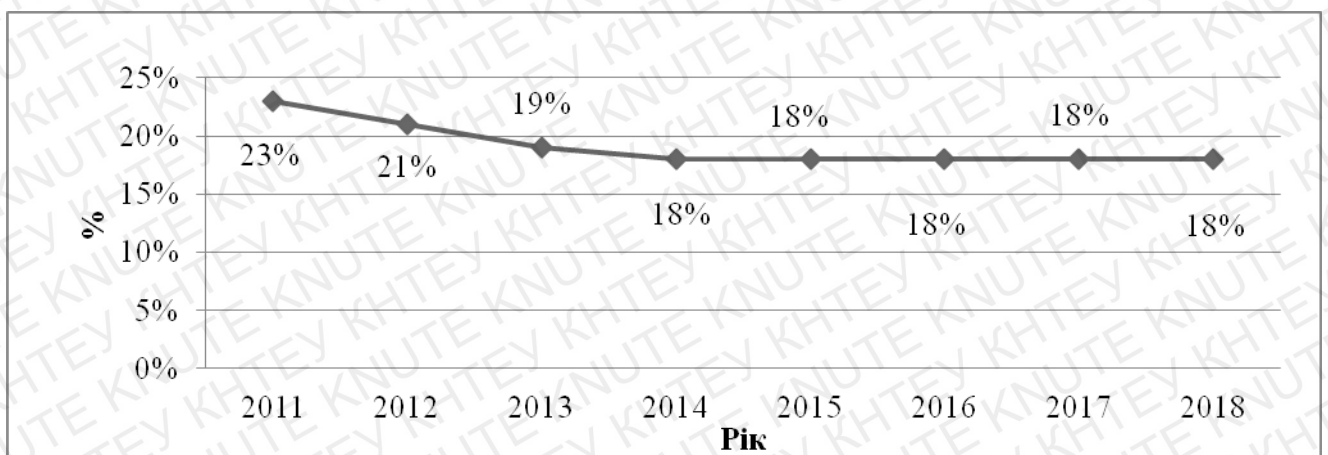


Рис.1.1. Ставка податку на прибуток підприємств за 2011-2018 рр. (%)

Складено автором на основі [7;14;34]

Це насамперед пов'язано з економічними та політичними процесами, що відбувались в цей період, а саме, зниження ділової активності населення,

військові дії на території України, нестабільні позиції в авторитетних міжнародних рейтингах.

У рейтингу Світового банку та PwC - Tax Paying Ran, що досліджує податковий клімат економік світу, Україна характеризується позитивною динамікою в останні роки. (див. табл.1.2).

Таблиця 1.2

Динаміка України в рейтингу Tax Paying Ran за 2013-2018 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Податкове навантаження, %	55,4	54,9	52,9	52,2	51,9	37,8
Час, годин	491	390	350	350	356	327,5
Кількість платежів	28	28	5	5	5	5
Місце у рейтингу	165	164	108	107	84	43

Складено автором на основі [56]

У 2018 році Україна посіла 43 місце зі 190 країн світу, піднявшись таким чином на 41 позицію. Загальне податкове навантаження склало – 37,8%, в той час як в Європейському Союзі – 40,5%, а в світі в цілому – 39,6%. Також позитивним фактором є кількість платежів, що становить 5, в той час коли в ЄС – 12, а в світі – 24. Але негативним фактором залишається час, що необхідний для сплати податків. В Європейському Союзі він становить – 161 годину, у світі – 240, а в Україні – 327,5 годин. Основною перевагою країн, що знаходяться вище в рейтингу є ефективне використання електронного документообігу між фіскальними органами та підприємствами.

Таким чином, розглядаючи економічну сутність податку на прибуток підприємств можна підсумувати те, що він є одним із основних бюджетоутворюючих податків, акумуляція якого пов'язана зі створення централізованого фонду грошових коштів нашої країни, тобто Державного бюджету. Водночас цей податок є найбільш складним та неоднозначним, адже суб'єкти господарювання дедалі частіше шукають способи та методи для ухилення від його сплати.

1.2. Зарубіжний досвід побудови системи прибуткового оподаткування підприємств

В умовах інтеграції України у світове співтовариство особливого значення набуває досвід зарубіжних країн у сфері податкової політики, а саме у сфері оподаткування прибутку суб'єктів господарювання.

Податок на прибуток підприємств у різних країнах світу розраховується по-різному, але в цілому прийнято виділяти дві концепції: європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську) див. рис.1.2. Окремо можна також виділити естонську модель оподаткування розподіленого прибутку, яка є досить новою, а тому не поширена у світі.

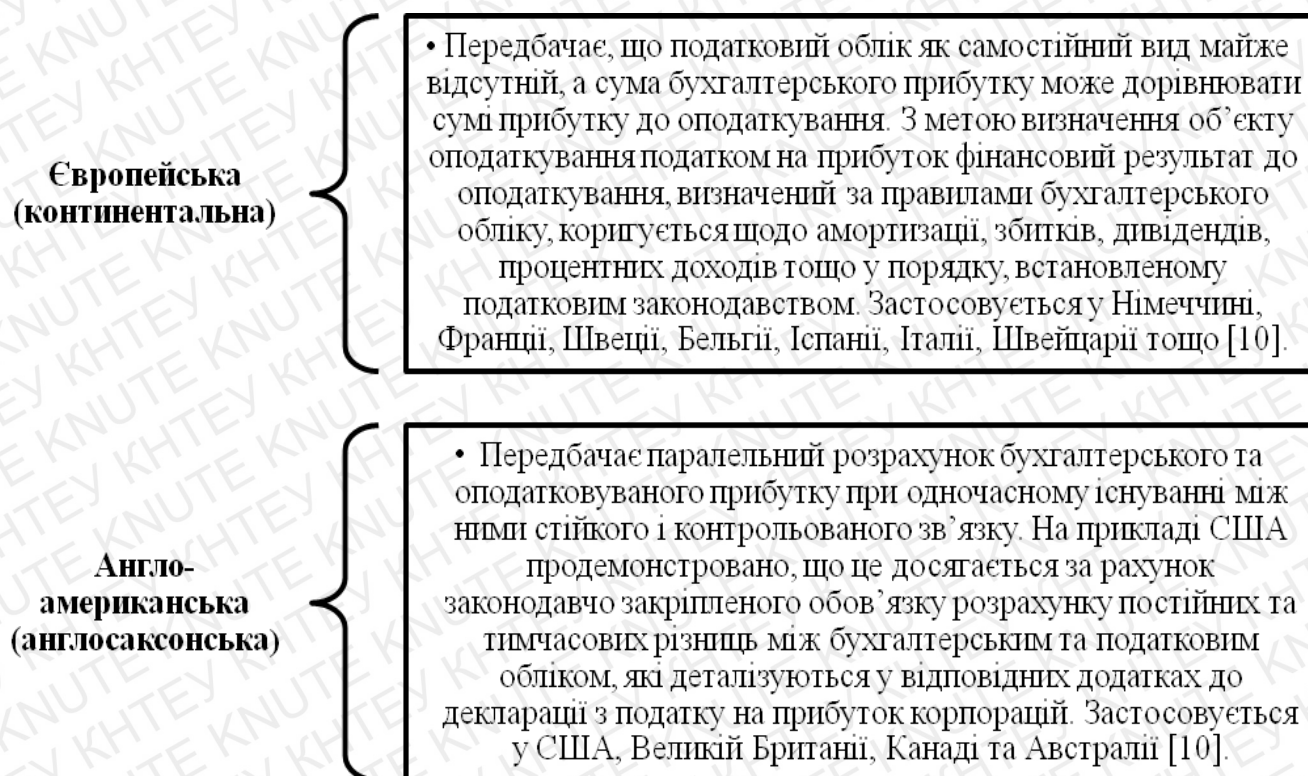


Рис.1.2. Моделі оподаткування прибутку

Складено автором на основі [63]

Податок на прибуток корпорацій не має великого фіскального значення. Його питома вага в податкових надходженнях більшості розвинених країн порівняно низька. Винятком можна рахувати тільки Японію, де податки на прибуток, що стягаються на всіх бюджетних рівнях і під різними назвами,

складають 21,5%. Середня ставка податку в Європейському союзі становить 21,31%.

Розглянемо досвід різних країн у сфері прибуткового оподаткування юридичних осіб (див. рис.1.3)

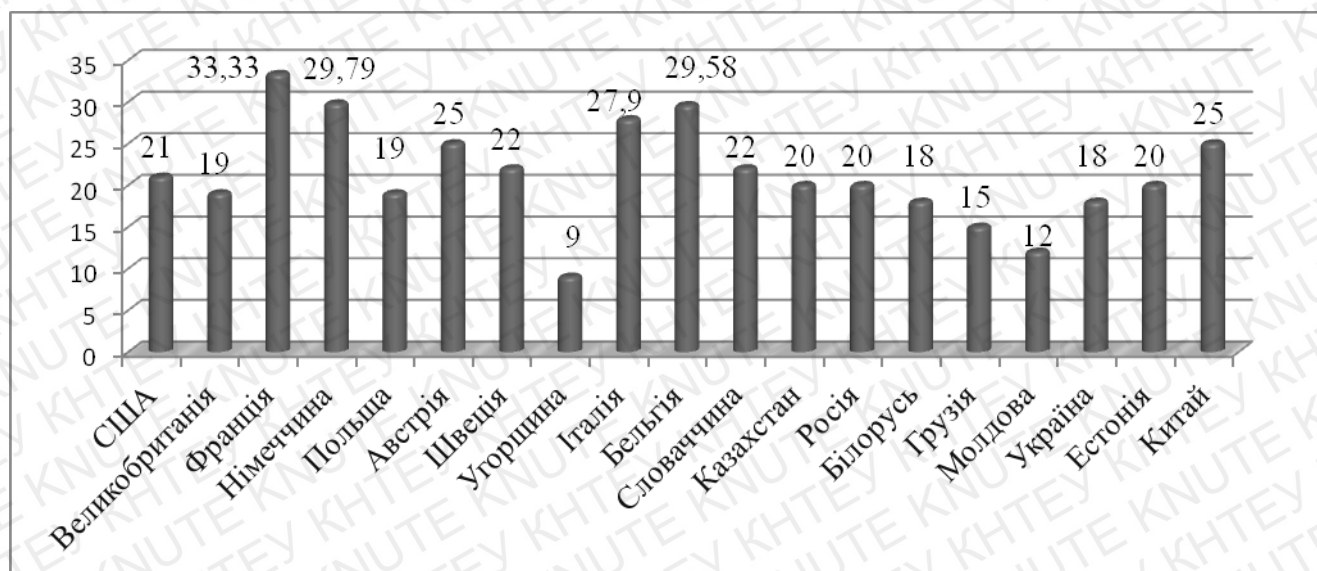


Рис.1.3. Ставка податку на прибуток підприємств у світі (%)

Складено автором на основі [30;35;36;37;39;72]

В США податок на прибуток корпорацій становить близько 10 % доходів федерального бюджету (близько 200 млрд дол.). У 2018 році в США відбулось зниження ставки корпоративного податку на прибуток юридичних осіб з 35% до 21%. На цьому ж рівні оподаткування встановлено максимальний податок для підприємств «наскрізного оподаткування (pass-through)» – це організації, які не платять корпоративний податок, а передають отриманий дохід своєму власнику, і той сплачує податок за відповідною ставкою податку з доходів фізичних осіб (в США вона коливається в межах від 10% до 39,6% і розраховується від рівня доходу). Це дозволяє уникнути подвійного оподаткування (коли податки нараховуються і на прибуток корпорації, і на дивіденди акціонерам) [39;60, с.195].

У Франції податком на прибуток компаній оподатковуються юридичні особи, діяльність яких приймає форму експлуатації різних ресурсів або має характер операцій, пов'язаних з одержанням прибутку. Під таке формулювання французького закону підпадають численні господарюючі суб'єкти: не тільки приватні акціонерні компанії та асоціації, але й державні підприємства, установи,

комунальні організації, що користуються фінансовою автономією, виробляють товари або надають послуги на підприємницьких засадах. Зазвичай дохід французьких компаній оподатковується за ставкою 33,33% на весь дохід, отриманий на території Франції. У 2020 році планується зменшити цю ставку до 28% для всіх компаній [60, с.195].

Податок на прибуток підприємств у Німеччині застосовується як для національних, так і для міжнародних інвесторів. Ефективний податок на прибуток становить 29,79%. Податок на прибуток підприємств стягується щодо прибутку, отриманого як в країні, так і за її межами. Податок вираховується з доходу, отриманого від зайнятості, бізнесу, капіталу чи інших видів діяльності. Діє прогресивна шкала оподаткування, що варіюється від 0 до 45 відсотків. Німеччина уклала багато договорів про подвійне оподаткування, тому міжнародні інвестори отримали вигоду від ряду вилучень та скорочень.

У Польщі окреме місце в польській системі оподаткування підприємницької діяльності займає податок *CIT (corporate income tax)* – податок на прибуток юридичної особи. Базою оподаткування традиційно є позитивна різниця між доходом компанії та її витратами за звітний період. Ставка податку – 19%. Відчутною перевагою при нарахуванні СІТ є передбачена польським законом можливість зараховувати до складу витрат компанії практично будь-які витрати, що пов'язані з діяльністю компанії та мають документальне підтвердження (в т.ч. витрати на паливо чи на проживання під час ділових поїздок, витрати на рекламу та ін.) [30].

В Австрії корпоративний податок на прибуток - 25%. При цьому навіть збиткові компанії зобов'язані сплачувати податок не менше 1750 євро [37].

Зареєстровані в Японії компанії оподатковуються по всьому світу, включаючи доходи від іноземних філій. У деяких випадках передбачене скорочення зобов'язань з метою уникнення подвійного оподаткування. Загальні ставки корпоративного податку залежать від рівня річного обороту і розміру підприємства. Корпоративний податок на прибуток (*для малих і середніх компаній*): оборот до 4 млн. ієн в рік - 25,99%; оборот від 4 до 8 млн. ієн в рік -

27,57%; оборот більш 8 млн. ієн в рік - 33,59%. Для інших компаній (статутний капітал більше 100 млн ієн. і офіси розташовані в декількох префектурах) - 29,74%. Ефективна ставка корпоративного податку (виключає деякі інші податки): *Для малих і середніх компаній - 34,6%; Для великих компаній - 30,62%* [36].

Корпоративний податок у Бельгії становить - 29,58% (у 2017 році - 33,99%). У деяких випадках передбачено поступове зниження ставки, аж до 25%. Наприклад, якщо власники більше 50% акцій компанії окремі власники і річний оборот менше 322,5 тисяч євро [35].

Корпоративний податок на прибуток в Китаї становить - 25%. Крім того, з 1 січня 2017 року по 31 грудня 2019 року малі підприємства з річним оборотом до 500 000 юанів можуть платити корпоративний податок в розмірі 20%. Дивіденди (відсотки, роялті) - 10% [72].

Податок на прибуток підприємств в Естонії являє собою так званий податок на грошовий потік («cash-flow tax»). Замість того, щоб вимагати від підприємств розрахунку оподаткованого доходу з використанням складних правил і графіків амортизації щороку, в Естонії податок на прибуток підприємств стягується тільки тоді, коли бізнес виплачує (розподіляє) прибуток своїм акціонерам (власникам).

Більше того, податок на прибуток підприємств Естонії в розмірі 20%, який утримується за рахунок виплати, є остаточним. Це означає, що акціонери, які отримують вже оподаткований розподілений прибуток або дивіденди від підприємства, не повинні платити додатковий податок на одержаний дохід [63].

Таким чином, досвід найбільш розвинутих країн світу відображає те, що податок на прибуток є одним із ключових податків, а його індивідуальне застосування, за пропорційними ставками, найбільш сприяє веденню підприємницької діяльності.

РОЗДІЛ II. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЯК СКЛАДОВА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1. Роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів бюджетної системи України

Податок на прибуток підприємств посідає вагоме місце у системі прямого оподаткування. Даний вид податку сплачується до державного або місцевих бюджетів у визначений строк, за встановленими ставками та базою оподаткування. Оскільки на обсяги податкових надходжень впливають дуже багато чинників (економічна нестабільність економіки, темпи інфляції, зміни у податковому законодавстві тощо) обсяги надходжень податку за окремі періоди різняться між собою. Таке положення говорить про нерівномірність надходжень податків до бюджету.

Розглянемо динаміку надходжень податку на прибуток підприємств до Державного, місцевих та Зведеного бюджетів України (див. табл.2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств в Україні до бюджетної системи у 2012-2017 рр. (млн. грн.)

Показники	Роки						2017 до	2017 до
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2016	2012
							(%)	(%)
Державний бюджет								
<i>Податок на прибуток підприємств в</i>	55 349,7	54 318,4	39 941,9	34 776,3	54 344,1	66 911,9	23,1	20,9
Зведений бюджет								
<i>Податок на прибуток підприємств</i>	55 793,0	54 993,8	40 201,5	39 053,2	60 223,2	73 396,8	21,9	31,6

<i>в</i>								
----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Продовження табл. 2.1

Показники	Роки						2017 до	2017 до
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2016	2012
							(%)	(%)
Місцеві бюджети								
<i>Податок на прибуток підприємств в</i>	443,3	675,4	259,5	4 276,8	5 879,1	6 484,9	10,3	1 362,9

Складено автором на основі [7]

Аналізуючи дані таблиці можемо спостерігати кількісне збільшення надходжень від податку на прибуток підприємств до бюджету. Таким чином, до Державного бюджету України у 2017 році надійшло 66 911,9 млн. грн. від даного податку, це на 23,1% більше ніж у 2016 році, та на 20,9% більш аніж у 2012 році. До Зведеного бюджету України надійшло 73 396,8 млн. грн., що на 21,9% більше ніж у 2016 році, та на 31,6% більше ніж у 2012 році.

Для збільшення ресурсної бази місцевих бюджетів в Бюджетний кодекс були внесені зміни щодо розподілу надходжень ППП між бюджетами. Так, згідно з чинним законодавством [5], частина податку зараховується до місцевих бюджетів, а саме:

- податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності повністю зараховується до відповідних місцевих бюджетів;
- 10% надходжень податку на прибуток приватного сектору економіки (крім податку на прибуток підприємств державної власності, підприємств та фінансових установ комунальної власності) зараховуються до бюджетів АРК, м. Києва та міст обласного значення [5].

Проаналізувавши динаміку надходжень до місцевих бюджетів можна спостерігати значне підвищення доходів від даного виду податків. Порівняно з 2012 роком, в який до місцевих бюджетів надійшло 443,3 млн. грн, то у 2017 році акумульовано 6 484,9 млн., що більше на 6 041,6 млн. грн, або 1 362,9%. У 2017 році порівняно з попередніми роками тенденції до збільшення надходжень

збереглись, а тому ми можемо спостерігати збільшення надходжень на 10,3% або на 605,8 млн. грн. порівняно з попереднім роком. Тобто, зміни, що були внесені в Бюджетний кодекс та які почали діяти з 2015 року сприяли до збільшення частки даного податку у місцевих бюджетах.

Оскільки основною функцією податку є наповнення бюджету, то його фіскальна ефективність насамперед асоціюється з їхньою питомою вагою у макроекономічних показниках (ВВП, доходах бюджету, податкових надходженнях). Розглянемо частку податкових надходжень у ВВП та податку на прибуток у ВВП за 2012-2017 рр. (див. рис.2.1).



Рис. 2.1. Частка податкових надходжень у ВВП та податку на прибуток у ВВП за 2012-2017 рр. (%)

Складено автором на основі [7;34]

Аналізуючи наведені дані, можемо спостерігати, що у 2012 році частка податку на прибуток у ВВП склала 3,97%, а питома вага податкових надходжень у ВВП склала 25,67%. Починаючи з 2015 року податкові надходження у відношенні до ВВП становлять все більшу частку, у 2017 році вона склала 27,76%. Щодо податку на прибуток підприємств, то з графіку можемо спостерігати тенденцію до зменшення питомої ваги, так у 2017 році вона склала 2,46%, на противагу 3,97% у 2012 році. Це насамперед пов'язано з недоліками прибуткового оподаткування в Україні (складна система об'єкта нарахування, корупційна складова, тінізація економіки тощо).

Важливо дослідити яку частку займає податок на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України, а також у всіх

доходах в цілому, щоб визначити його бюджетоутворюючу роль. Для цього розглянемо рис.2.2.

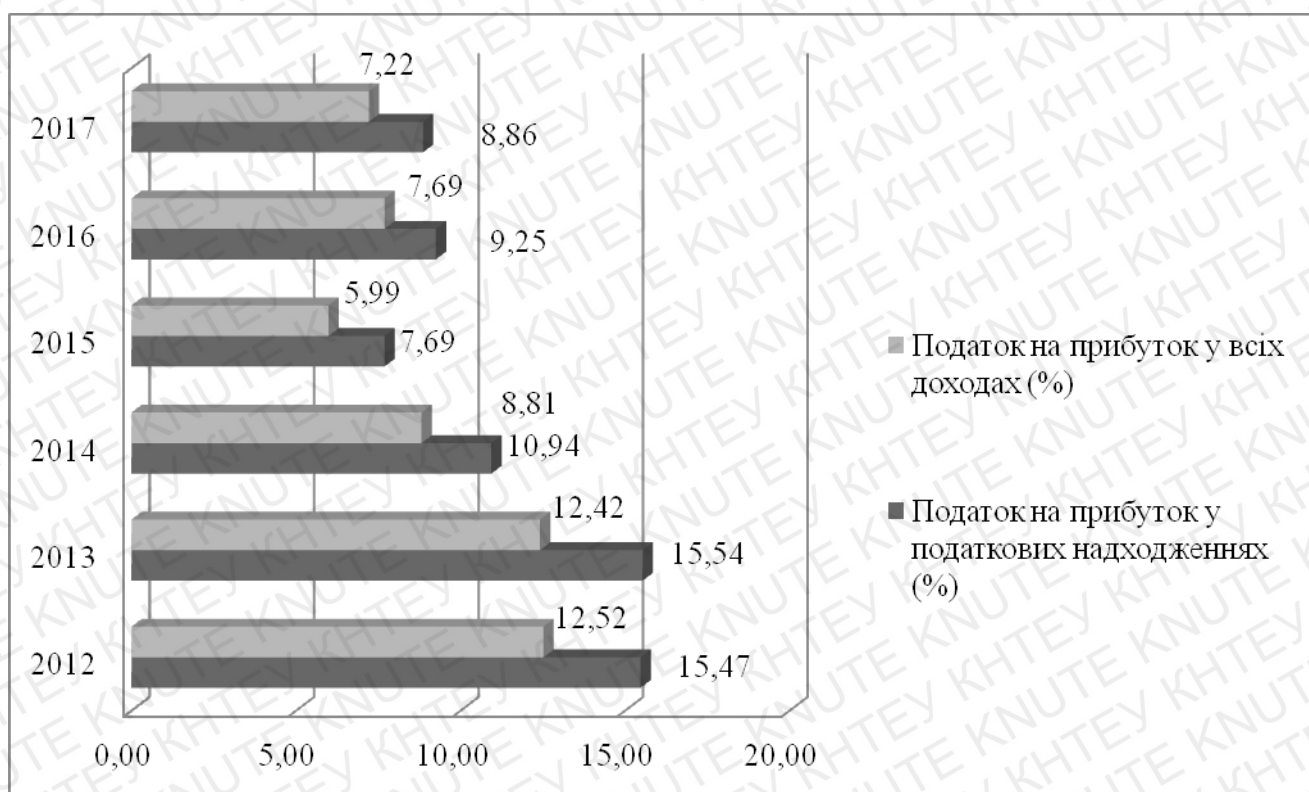


Рис. 2.2. Частка податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях та у всіх доходах за 2012-2017 рр. (%)

Складено автором на основі [7]

Згідно з розрахунками в рис. 2.2 податок на прибуток підприємств займає досить малу частку у структурі податкових надходжень. У 2012 році – 15,47%, а у 2017 році – 8,86%, тобто зменшення податку відбулось аж на 6,61%. Це звичайно сигналізує про негативний ефект у сфері доходів бюджету. Щодо питомої ваги податку у загальній структурі доходів, то у 2012 році податок на прибуток складав 12,52 % всіх надходжень Зведеного бюджету, а у 2017 році вже 7,22%. Тобто знову можемо спостерігати зниження питомої ваги, в даному випадку на 8,3%. Причинами зниження даних показників насамперед є недосконале законодавство, досить багато підприємств знайшли способи ухилення від сплати податків, також економічна та політична ситуація в країні, починаючи з 2014 року є досить складною.

У таблиці 2.2 ми можемо спостерігати динаміку надходжень податку на прибуток помісячно до Державного та Зведеного бюджетів України за січень-серпень 2018 року.

Таблиця 2.2

Надходження податку на прибуток підприємств в Україні до бюджетної системи за січень-серпень 2018 р.(млн. грн.).

Місяць	01.2018	02.2018	03.2018	04.2018	05.2018	06.2018	07.2018	08.2018
Державний бюджет	1 526,5	7 430,3	29 155,9	30 003,5	50 583,8	52 213,2	54 005,2	72 481,7
Зведений бюджет	1 705,4	8 283,7	31 737,3	32 693,4	55 291,1	57 114,4	59 115,0	79 346,3

Складено автором на основі [7]

Станом на 01.09.2018 року до Державного бюджету України надійшло 72 481,7 млн. грн. Якщо порівняти даний показник із надходженнями станом на 01.09.2017 року, то він склав 47 351,7 млн. грн. Таким чином, податок на прибуток за аналогічний період минулого року збільшився на 25 130 млн. грн. або на 34,67%. Щодо Зведеного бюджету України, то ситуація така ж сама. Надійшло станом на 01.09.2018 року 79 346,3 млн. грн, на противагу 52 050 млн. грн. минулого періоду. Ріст становить + 27 296, 3 млн. грн. або + 34,4%.

Проаналізуємо виконання планів щодо надходження податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України за 2012 - січень-серпень 2018 рр. (див. рис. 2.3).

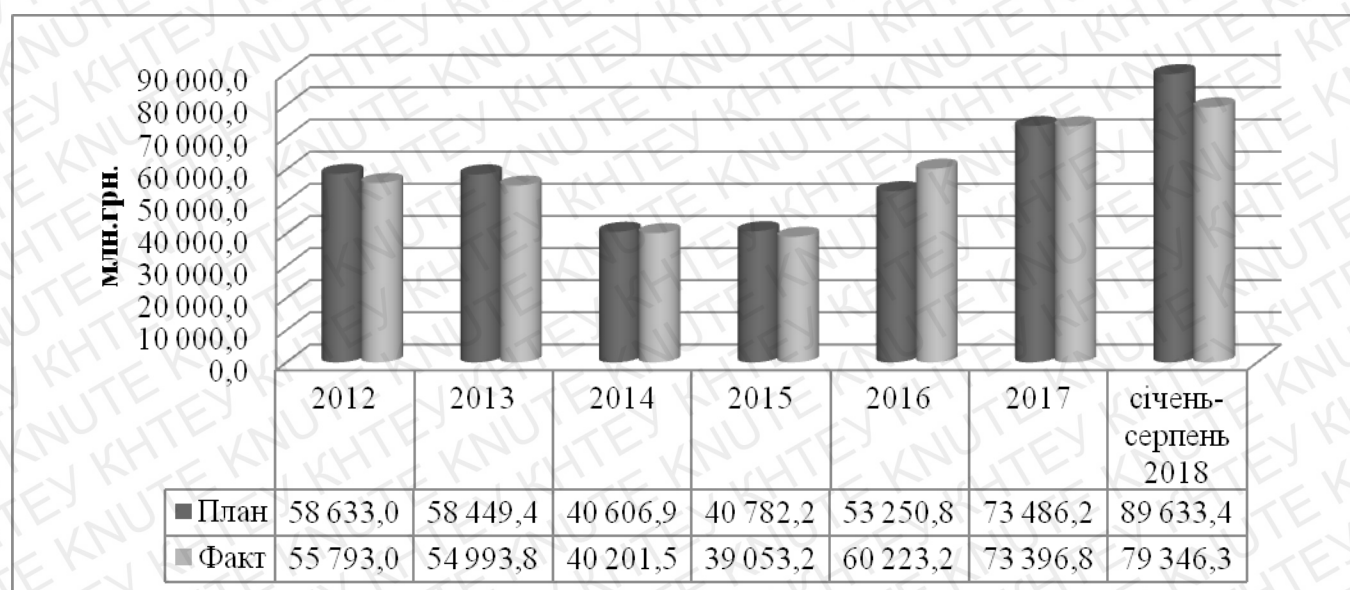


Рис. 2.3. Виконання плану щодо надходження податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України за 2012 – січень -серпень 2018 рр.

Складено автором на основі [7]

Як бачимо, в основному за даним видом податку спостерігається недовиконання плану. Наприклад, у 2012 році план не було виконано на 2 840 млн. грн або на 4,84%; у 2013 році на 3 455,6 млн. грн. або 5,9%. Щодо 2014 року план також був недовиконаний, але таке відхилення було невеликим 0,99%. Позитивну динаміку можемо спостерігати у 2016 році коли план було перевиконано на 6 972,4 млн. грн. або на 11,6%. Станом на 1 вересня 2018 року план недовиконаний на 10 287,3 млн. грн. або на 11,5%, це досить гарні показники, адже до завершення виконання плану залишилось 4 місяці, тому в цілому за 2018 рік можна очікувати перевиконання плану.

Щомісячна динаміка надходжень податку на прибуток підприємств показує, що на березень, травень, серпень і листопад припадають піки сплати податку (див. рис.2.4). Це пояснюється відмовою від щорічної сплати податку із застосуванням системи авансованих платежів і поверненням до щоквартального декларування податку.

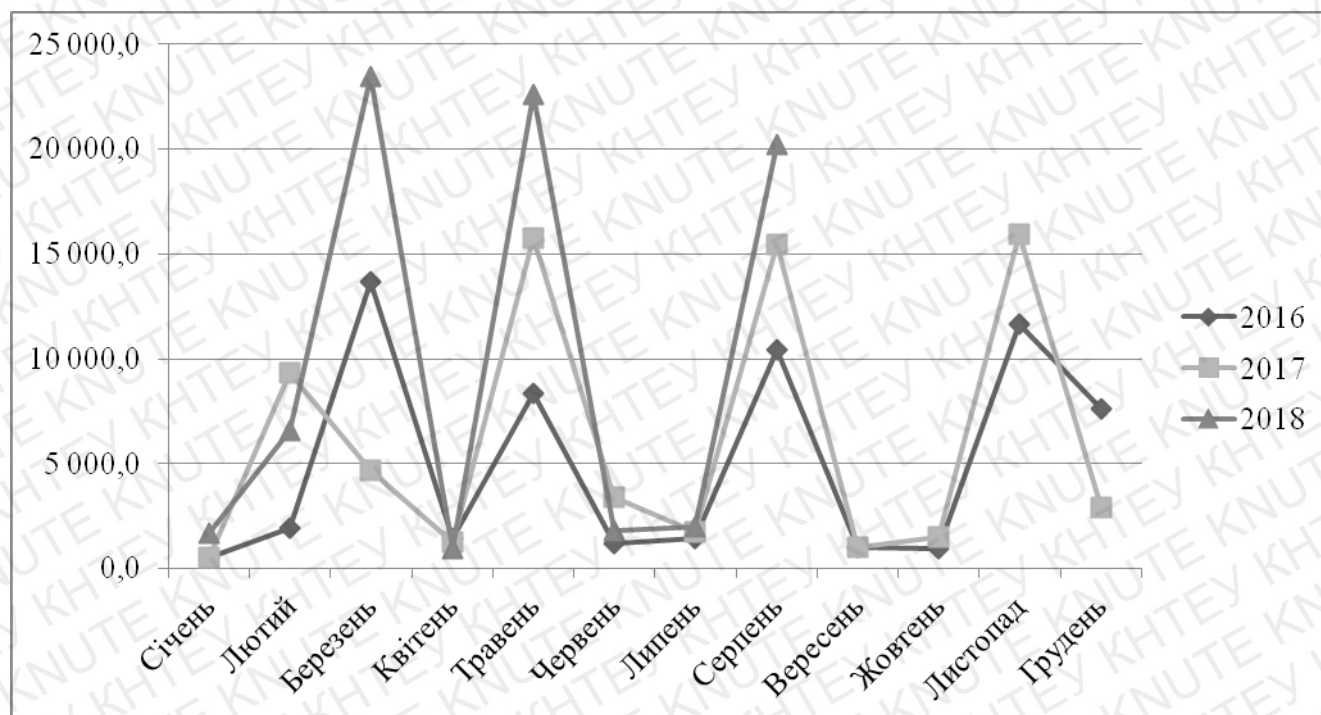


Рис. 2.4. Щомісячна динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету у 2016-2018 рр. (млн. грн.)

Складено автором на основі [27]

Якщо розглядати надходження податку в розрізі його складових (див. рис. 2.5), то найбільшими за обсягом надходжень до державного бюджету є: податок від приватних підприємств (45 108,71 млн. грн.), підприємств державного сектору (13 899,66 млн. грн.), податок на прибуток, створений за участю іноземних інвесторів (7 477, 62 млн. грн.), підприємств іноземних юридичних осіб (3 292,14 млн. грн.), підприємств банківських організацій (1 636,40 млн. грн.) та страхових компаній (717,19 млн. грн.).

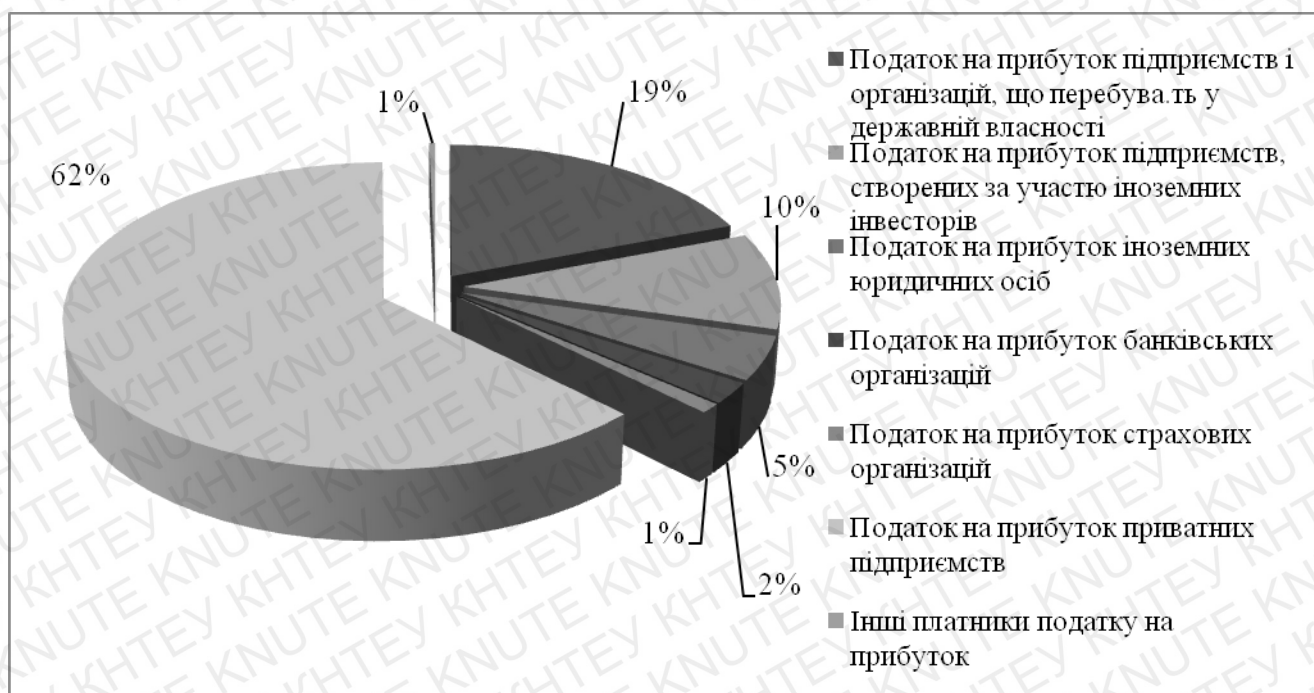


Рис. 2.5. Надходження податку на прибуток підприємств різних форм власності у січні – серпні 2018 року (млн. грн.)

Складено автором на основі [7]

Особливу увагу необхідно приділяти великим платникам податків, оскільки вони найбільш забезпечують бюджет доходами (див. табл.2.3). Великий платник податків – юридична особа у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує один мільярд гривень

або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує двадцять мільйонів гривень [38].

Але також не варто недооцінювати роль суб'єктів малого та середнього бізнесу, які, виконуючи роль посередника між великими корпораціями та кінцевими споживачами виготовлених такими компаніями товарів. Дані суб'єкти створюють середовище, де існують та отримують прибутки великі корпорації.

Таблиця 2.3.

Найбільші платники податку до Зведеного бюджету України за січень-червень 2017-2018 рр. (млрд. грн.)

Компанія	січень-червень 2017	січень-червень 2018
НАК "Нафтогаз України"	11 383	24 528
ПАТ "Укргазвидобування"	25 553	18 021
ПАТ "Укрнафта"	5 501	7 456
ПРАТ "А/Т Тютюнова Компанія "В.А.Т.- Прилуки"	6 970	5 929
ПАТ "Укртатнафта"	3 759	4 513
ПАТ "Укртрансгаз"	4 432	4 207
ПРАТ "Філіп Морріс Україна"	5 835	4 107
ПАТ "Джей Ті Інтернешнл Україна"	4 390	3 712
ДП "НАЕК "Енергоатом"	4 945	3 597
ДП "Енергоринок"	3 983	3 154

Складено автором на основі [32]

Як бачимо, з табл. 2.3, великі платники податків забезпечують більше половини надходжень до Зведеного бюджету країни. За даними Державної фіскальної служби України, дані корпорації перерахували вже за 6 місяців 2018 року 146,5 млрд. грн. Серед великих підприємств найбільша кількість належить до підприємств переробної та добувної промисловості, що свідчить про належність України до індустріальної стадії розвитку.

Таким чином, податок на прибуток підприємств втрачає роль фіскального наповнювача бюджету, його частка у податкових надходження стає все менш значущою, в 2017 році вона склала 8,86%. Пік сплати податку на прибуток підприємств припадає на березень, травень, серпень і листопад. У структурі

надходжень з податку на прибуток підприємств найбільшу частку займають приватні підприємства, та підприємства у державній власності.

2.2. Механізм нарахування та порядок сплати податку на прибуток підприємств

Платниками податку на прибуток підприємств є юридичні особи, які можуть бути резидентами чи нерезидентами. Дані суб'єкти господарювання сплачують вище зазначений податок за загальною системою оподаткування (протилежність – спрощена). Більш детально розглянемо платників податку на прибуток підприємств на рис. 2.6.

Платники-резиденти – це суб'єкти господарювання, які провадять господарську діяльність на території України та за її межами. *За винятком:*

- неприбуткових підприємств, установ та організацій, які внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій і дотримують вимоги, установлені ПКУ;
- юридичних осіб, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності тобто сплачують єдиний податок.

Платники-нерезиденти – це:

- юридичні особи-нерезиденти будь-якої організаційно-правової форми, які отримують доходи із джерелом їх походження з України. За винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом їх походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції щодо таких нерезидентів або їх засновників.

Рис. 2.6. Платники податку на прибуток підприємств в Україні

Складено автором на основі [41]

Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом 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 Податкового кодексу України [41].

До основних доходів суб'єктів господарювання в Україні включають:

- доходи від операційної діяльності, які складаються з доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг
- інші доходи, що включають доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, від операцій оренди/лізингу, за операціями в іноземній валюті, суми штрафів, безповоротної фінансової допомоги, доходи від реалізації необоротних активів тощо.

Щодо витрат, то основну їх частку становлять:

- витрати операційної діяльності, які складаються, у першу чергу, із собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг
- інші витрати, а саме: загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, операційні, фінансові та інші витрати.

Схематично розрахунок податку на прибуток підприємств можна розрахувати за формулою 2.1:

$$OO = \Phi P \pm P \quad OO = \Phi P \pm P$$

(2.1)

де OO – об'єкт оподаткування;

ΦP - фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток);

P - різниці (коригування фінансового результату до оподаткування на показники визначені ПКУ) (див. додаток А).

Також Податковим кодексом України передбачено, що юридична особа у якої річний дохід від діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн, об'єкт оподаткування може визначати без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) [41].

Звільняються від оподаткування податком на прибуток підприємств окремі суб'єкти господарювання:

- підприємства, що мають прибуток від Чорнобильської АЕС (якщо він використовується для створення екологічно безпечної системи);
- підприємств, які беруть участь у міжнародній програмі – Плані здійснення заходів на об'єкті “Укриття”;
- підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та є їх повною власністю;
- підприємства - суб'єкти літакобудування.

Таким чином, можна виділити 2 варіанти перебування на загальній системі оподаткування (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Варіанти перебування на загальній системі оподаткування

Критерії порівняння	Загальна система оподаткування (податок на прибуток підприємств)	
	Без обліку податкових різниць	З обліком податкових різниць
Об'єкт оподаткування	Прибуток (ФР, доходи – витрати) до оподаткування з фінзвітності ± 3 р. III ПКУ	Прибуток (ФР, доходи – витрати) до оподаткування з фінзвітності ± 3 р. III ПКУ
Допустимий обсяг доходу за календарний рік	≤ 20 000 000 грн (без непрямих податків)	Без обмежень
Наявність та кількість найманих працівників	Без обмежень	
Дозволені види діяльності	Всі види діяльності	
Дозволені способи розрахунків	Усі	
Звітний період	Календарний квартал	Календарний рік
Перший звітний період	З дати поставлення на облік та закінчуючи останнім днем повного/неповного календарного року (кварталу)	

Складено автором на основі [41]

В Україні основною ставкою податку на прибуток підприємств є 18%, але є також ставки, що застосовуються в окремих випадках. Розглянемо їх у рис. 2.7, рис. 2.8, рис. 2.9.

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб — резидентів одночасно з базовою ставкою податку на прибуток, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

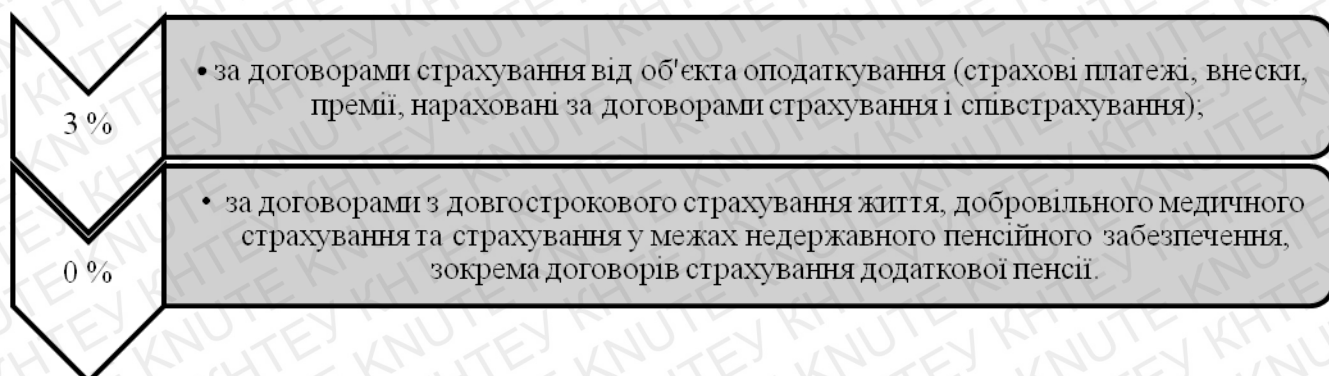


Рис. 2.7. Ставки податку на прибуток для юридичних осіб – резидентів

Складено автором на основі [41]

Під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

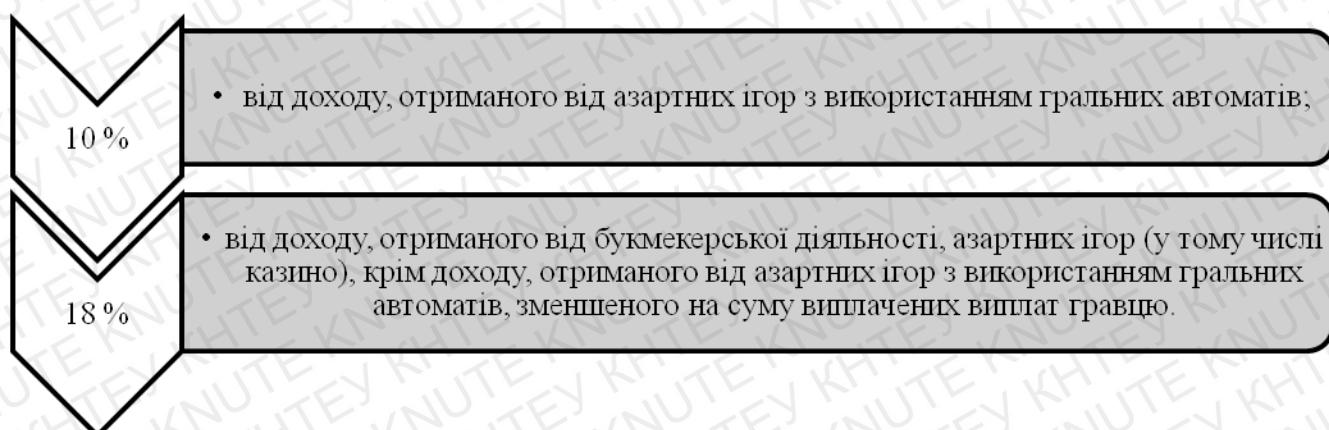


Рис. 2.8. Ставки податку на прибуток під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор

Складено автором на основі [41]

До доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України застосовуються відносять:

а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;

б) дивіденди, які сплачуються резидентом;

в) роялті;

- г) фрахт та доходи від інжинірингу;
- г) лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента - лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;
- д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента;
- е) прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав, визначений відповідно до цього розділу;
- є) доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;
- ж) винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;
- з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів;
- и) внески та премії на страхування або перестраховування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;
- і) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї);
- ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів;
- й) інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від

такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення, а також крім субсидій для повернення частини кваліфікованих витрат, передбачених Законом України "Про державну підтримку кінематографії в Україні" [41].

Для них застосовуються такі ставки:

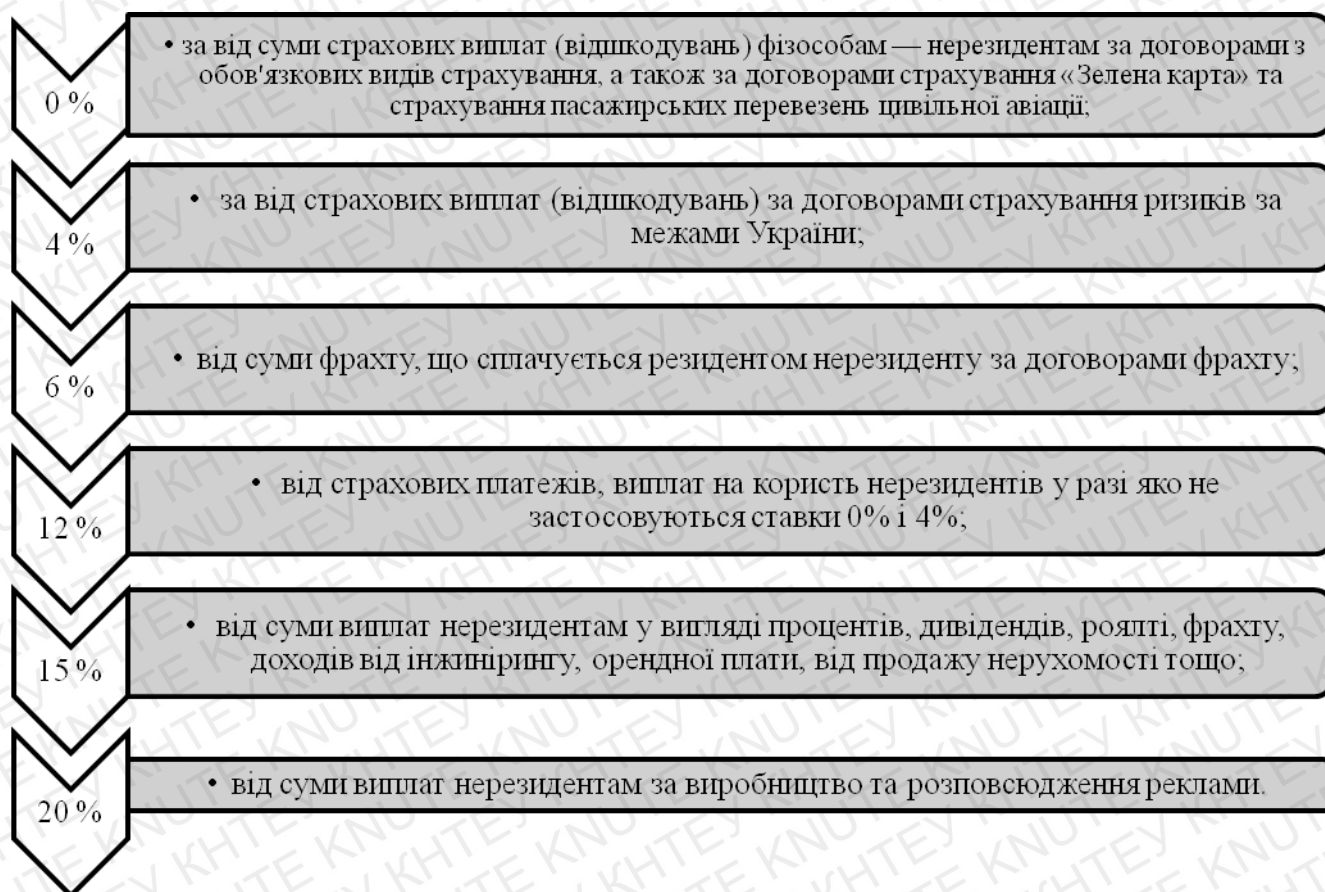


Рис. 2.9. Ставки податку на прибуток для юридичних осіб – нерезидентів

Складено автором на основі [41]

В Україні податок на прибуток підприємств розраховується за двома методами:

- з застосуванням коригування фінансового результату підприємства на податковій різниці;
- без застосування коригування фінансового результату підприємства на податковій різниці.

Обрання варіанту розрахунку залежить від загального обсягу доходів платника податку. Якщо у підприємця загальний обсяг доходу буде менше або дорівнювати 20 млн. грн., то платник податків має право вибирати: чи

застосовувати йому податкові різниці, чи ні. Але якщо дохід більше 20 млн. грн, то юридична особа зобов'язана застосовувати податкові різниці. Якщо підприємство новостворене, та не перевищило обсяг доходів 20 млн. грн, при подачі першої декларації воно вказує чи буде застосовувати податкові різниці.

Наведемо алгоритм розрахунку податку на прибуток підприємств в Україні (див. табл. 2.5)

Таблиця 2.5

Алгоритм розрахунку податку на прибуток підприємств

Розрахунок податку на прибуток:			
Крок 1	Складаємо звіт про фінансові результати.		
Крок 2	Розраховуємо загальний обсяг доходу за звітний період.		
Крок 3	Порівнюємо загальний обсяг доходу та межу (20 млн. грн.) та приймаємо відповідне рішення.		
Якщо підприємство не застосовує податкові різниці:		Якщо підприємство застосовує податкові різниці:	
Крок 4	Зменшуємо фінансовий результат на податкові збитки минулих років, якщо вони є.	Крок 4.1	Враховуємо податкові різниці ("+" або "-").
		Крок 4.2	Зменшуємо фінансовий результат на податкові збитки минулих років, якщо вони є.
Крок 5	Розраховуємо прибуток.		
Крок 6	Розраховуємо податок на прибуток (*18%).		
Крок 7	Зменшуємо податок на прибуток на авансований внесок з податку на прибуток, якщо він був.		

Складено автором на основі [71]

Даний алгоритм має загальний характер, тобто він дещо спрощений, оскільки, ще можливий розрахунок податку на прибуток підприємств нерезидентів, зменшення сум податку на суму корпоративного податку, сплаченого за кордоном, прибуток від операцій з цінними паперами та інше.

Щодо використання податкових різниць, то необхідно враховувати те, що якщо в минулому (2017) році було прийняте рішення про їх застосування чи ні, та якщо дохід не перевищує 20 млн. грн. за ці два роки, то дане рішення змінити бути неможливо (див. табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Прийняття рішень по податковій різниці

№ ситуації	2017	2018	Рішення по декларації за 2018 р. щодо різниць
1	Обсяг доходу >20 млн. грн. Підприємство застосовує податкові різниці.	Обсяг доходу >20 млн. грн.	Застосовувати – вибору немає.
2	Обсяг доходу >20 млн. грн. Підприємство застосовує податкові різниці.	Обсяг доходу ≤20 млн. грн.	Є вибір на застосування.
3	Обсяг доходу ≤20 млн. грн. Прийнято рішення не застосовувати.	Обсяг доходу ≤20 млн. грн.	Тільки не застосовувати – вибору не має.
4	Обсяг доходу ≤20 млн. грн. Прийнято рішення застосовувати.	Обсяг доходу ≤20 млн. грн.	Тільки застосовувати – вибору немає.

Складено автором на основі [71]

Для розрахунку податку на прибуток треба мати уже підготовлений Звіт про фінансові результати. Він має бути уже кінцевим, так як буде подаватися разом з декларацією з податку на прибуток як її невід’ємна частина. Для розрахунків використовуємо його робочий варіант – без округлень, так як декларація заповнюється в гривнях, а не в тис. грн. Якщо використовується форма № 2, то необхідно додати усі доходи, які підприємство одержало за звітний період (але без округлень):

- чистий дохід (виручка) від реалізації (ряд. 2000);
- інші операційні доходи (ряд. 2120);
- дохід від участі в капіталі (ряд. 2120);
- фінансові доходи (ряд. 2220);
- інші доходи (ряд. 2240) [71].

Весь дохід рахується без непрямих податків (ПДВ, акциз тощо). При використанні звітності для малих та мікропідприємств береться ряд. 2280 форм № 2-м та 2-мс [71]. Розглянемо фінансовий результат до оподаткування, на основі якого розраховується податок на прибуток підприємства у нашій державі за 2012 – 2018 рр. (див. табл. 2.7).

Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності 2012-2018 рр. (млн. грн.)

Рік	Фінансовий результат	Підприємства, які одержали прибуток	Підприємства, які одержали збиток
2012	101 884,7	277 938,5	176 053,8
2013	29 283,2	234 513,7	205 230,5
2014	-523 587,0	334 517,3	858 104,3
2015	-340 126,6	475 321,2	815 447,8
2016	-22 201,5	523 759,4	545 960,9
2017	274 831,6	674 386,5	399 554,9
Січень-червень 2018	189 780,8	289 737,0	99 956,2

Складено автором на основі [34]

З Таблиці 2.7. можемо спостерігати, що у 2017 році фінансовий результат підприємств до оподаткування становив 274 831,6 млн. грн., на противагу від'ємним значенням у попередніх роках. У січні-вересні 2018 року дана тенденція збереглась, та склала за підсумками цього періоду 189 780, 8 млн. грн., прибуток підприємств становив - 289 737, 0 млн. грн., збиток - 99 956, 2 млн. грн.

Зробимо практичні розрахунки податку на прибуток підприємств (див. Додаток Б).

За Бюджетним кодексом України доходи від податку на прибуток підприємств надходить як до Державного бюджету України, так і до місцевих бюджетів. Розглянемо розподіл у таблиці 2.8.

За 2017 рік до Зведеного бюджету України надійшло 733 97 млн. грн. (8,9% усіх податкових надходжень), серед них до Державного бюджету – 66 912 млн. грн (10,67% усіх податкових надходжень), до місцевих бюджетів – 6 485 млн. грн. (3,2% усіх податкових надходжень).

Таблиця 2.8

Розподіл податку на прибуток підприємств за рівнями бюджетної системи

Загальнодержавний бюджет	Місцеві бюджети
90% податку на прибуток підприємств	10% податку на прибуток підприємств

+ податок на прибуток підприємств державної форми власності	+ податок на прибуток підприємств комунальної форми власності
66 912 млн грн (10,67% усіх податкових надходжень за 2017 р.)	6 485 млн грн (3,2% усіх податкових надходжень за 2017 р.)
Зведений бюджет (загальнодержавний + місцеві): 733 97 млн грн (8,9% усіх податкових надходжень за 2017 р.)	

Складено автором на основі [1;41]

Податкова декларація з податку на прибуток підприємств може подаватись щоквартально або щорічно (див. рис. 2.10).

Перший податковий (звітний) період починається з дати взяття на облік і закінчується останнім календарним днем року. У разі ліквідації – останнім днем стає дата ліквідації [45].

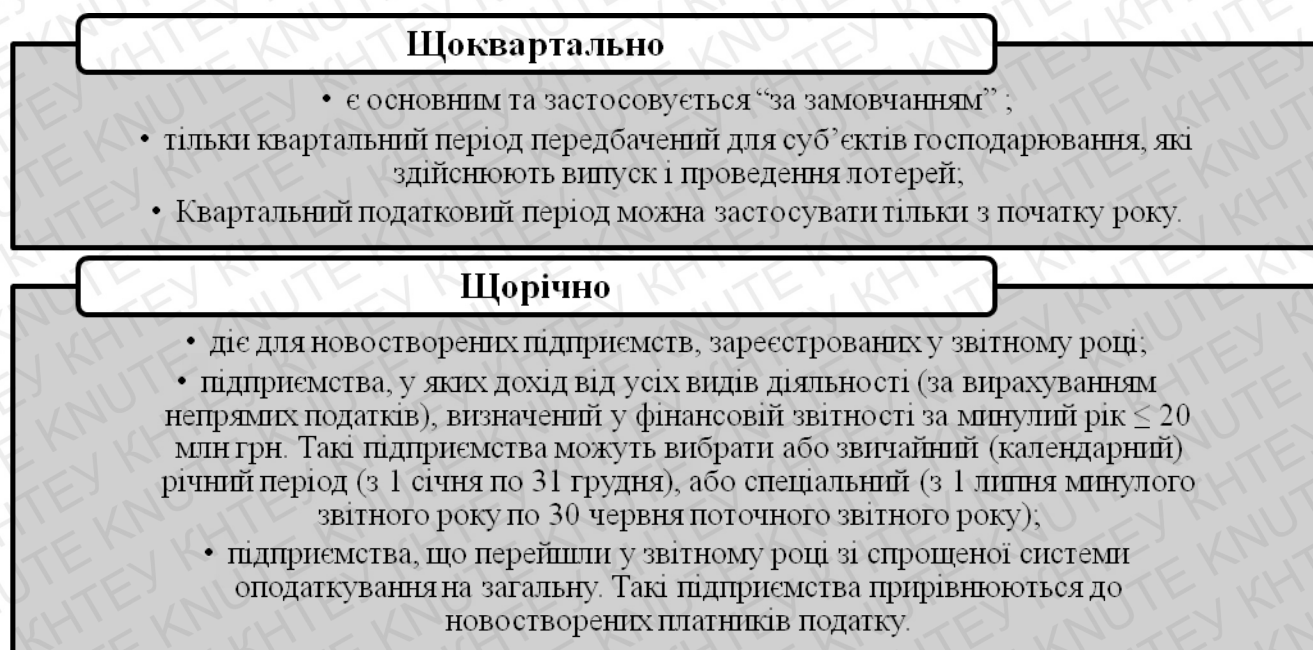


Рис.2.10. Податкові періоди з податку на прибуток

Складено автором на основі [1;41]

Терміни подання податкової декларації з податку на прибуток підприємств:

- щоквартально - протягом 40 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітного кварталу. Декларація подається наростаючим підсумком (I квартал; I+II квартали; I+II+III квартали; I+II+III+IV квартали).
- щорічно - протягом 60 календарних днів, що настають за кінцем року, якщо платник податку має річний звітний період [41].

Чинною формою податкової декларації є декларація затверджена Наказом Мінфіну від 20.10.2015 № 897 (у редакції наказу Мінфіну від 28.04.2017 № 467). Також при подачі до ДФС декларації необхідно подати квартальну або річну фінансову звітність. Крім податкової декларації існують ще інші звіти, які прирівняні до декларацій та пов'язані зі сплатою податку на прибуток.

Звіт про суми податкових пільг. Цей звіт подається платниками податку на прибуток, які користувалися пільгами щодо нього (зокрема нульова ставка тощо). Також подається у ситуації, коли підприємство зменшило свій податок звітного періоду на суму податкових збитків минулих періодів. Звіт не спричиняє податкового зобов'язання. Звіт про суму податкових пільг подається за I квартал, півріччя, три квартали та рік протягом 40 календарних днів після закінчення податкового періоду [1].

Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. Даний звіт подається неприбутковими організаціями (НПО). Звіт не спричиняє податкового зобов'язання. НПО відображають в ньому свій дохід, з якого не сплачувався податок на прибуток. Якщо НПО порушує умови свого неприбуткового статусу, то вона стає платником податку на прибуток та подає загальну декларацію. Звіт подається раз на рік протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) року [1].

Звіт про контрольовані операції. Даний звіт подається платниками податку на прибуток, якщо вони у звітному періоді здійснювали операції, які підпадають під критерії контрольованих. Звіт подається до 01 жовтня року, що настає за звітним. Звіт містить інформацію про загальні суми контрольованих операцій, умови їх проведення, пов'язаних осіб [1].

Податок на прибуток сплачується протягом 10 кал. днів після останнього дня строку подачі декларації передбаченого ПКУ. Зараз такими датами є:

- 9 березня 2018 р. (11 березня є 10-м днем, але це неділя, тому переноситься на найближчий робочий день) – за 2017 рік (як для річних, так і квартальних платників податку);
- 18 травня 2018 р. включно (п'ятниця) – за I квартал 2018 року;

- 17 серпня 2018 р. включно (п'ятниця) – за II квартал 2018 року;
- 19 листопада 2018 р. включно (понеділок) – за III квартал 2018 року;
- 11 березня 2019 р. включно (понеділок) – за 2018 рік [1].

Сучасна система адміністрування податку на прибуток має свої особливості та деякі недоліків. Починаючи з 2015 року податкова система зазнала досить багато змін. Насамперед, було кардинально змінено об'єкт оподаткування, яким нині є фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, відкоригований на податкові різниці. Ставка податку на прибуток зменшилась з 23% до 18% (хоча планувалось з 2014 року знизити її до 16%). На разі дана ставка є однією із найнижчих у Європі. Також було змінено базу розрахунку авансових внесків при виплаті дивідендів. Розрахунок проводиться не з усієї суми дивідендів, а із суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами котрого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене.

В той же час, необхідно відмітити, що порядок визначення сум прибутку з метою його оподаткування недостатньо гармонізовано з обліковими правилами обчислення прибутку підприємств. При цьому, внаслідок реформування бюджетних відносин, з 2015 р. спостерігається перерозподіл на користь місцевих бюджетів податку на прибуток підприємств.

Основними недоліками чинного механізму справляння податку на прибуток підприємств є:

- ✓ досить складна система розрахунку фінансового результату з подальшим його корегуванням на податкові різниці, що викликає у підприємців масу складнощів, а у ДФУ питань щодо їх діяльності. Крім того, застосування різних схем «оптимізації» призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку;

- ✓ непостійна ставка податку до 01.01.2016 р.. Хоча ставка на прибуток в Україні одна з найнижчих в Європі, але необхідне запровадження більшої диверсифікації ставок податку;
- ✓ можливість перенесення на наступні податкові періоди від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств;
- ✓ недостатній рівень стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств через механізм справляння податку на прибуток;
- ✓ постійні внесення змін до податкового законодавства, а не послідовне і комплексне впровадження нормативних актів;
- ✓ питання відповідальності перед власником платника податку (підприємця) щодо осіб, що склали та/або підтвердили фінансову звітність підприємства;
- ✓ короткий період між датами складання фінансової звітності та подачі декларації з податку на прибуток, що створює загрози для перевірки достовірності інформації;
- ✓ низька податкова культура в Україні, низький рівень знань стандартів бухгалтерського обліку та відсутність досвіду зі складання фінансової звітності працівниками податкових органів;
- ✓ досить великий розрив між номінальною та ефективною ставкою на прибуток підприємств (в 2017 році ефективна ставка податку на прибуток склала 23,33%, а базова – 18%);
- ✓ економічно необґрунтоване застосування податкових пільг (зловживання термінами використання пільги, фальсифікація фінансового результату для отримання пільги) ;
- ✓ висока корупційна складова у фіскальних органах;
- ✓ можливість ухилення від сплати податків та тінізація підприємницької діяльності;
- ✓ відсутність прозорого механізму щодо відбору платників податку, фінансова звітність яких підлягає перевірці, або включення юридичних осіб до ризикових платників даного податку.

Таким чином, можна підсумувати що сьогодні в Україні податок на прибуток підприємств розраховується з коригуванням на податкові різниці, а також без нього, в залежності від фінансового результату. Надходження від податку на прибуток підприємств в основному надходять до Державного бюджету (90%), місцеві ж отримують 10% надходжень від даного виду податку. Основним документом фінансової звітності, є податкова декларація, що може подаватись двома способами: щоквартально або щорічно. Податок на прибуток сплачується протягом 10 кал. днів після останнього дня строку подачі декларації. Система адміністрування податку на прибуток має деякі недоліки, серед них: складна система фінансового розрахунку, відсутність прозорого механізму адміністрування, низька податкова культура та інші.

РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

3.1. Основні напрямки модернізації податку на прибуток в сучасних економічних умовах

В сучасних умовах євроінтеграції української економіки, досить вагому роль в ній займає податковий механізм, його структура, яка є важливим фактором для бізнесу, коли він вирішує, куди і скільки інвестувати, які види операцій здійснювати в яких країнах. Надмірне податкове навантаження призводить до таких негативних наслідків, як зниження ділової активності суб'єктів господарювання, «тінізація» економіки, відтік національних капіталів за кордон. При цьому баланс між рівнем податкового навантаження та фіскальними інтересами держави по податку на прибуток підприємств є вкрай важливим, адже податок на прибуток підприємств є одним із найнесприятливіших податків для платників.

Процес реформування податку на прибуток підприємств розпочався в 2011 році із прийняттям Податкового кодексу України, але оптимальний рівень податкового навантаження на бізнес-середовище, який би стимулював ділову активність, сприяв мінімізації «тіньового» сектору шляхом зменшення доцільності ризику порушень податкового законодавства, тим самим створюючи передумови для добровільної сплати податків, попри всі заяви урядовців, так і не знайдено.

Не допомогло і запровадження з 2015 року класичної європейської моделі оподаткування прибутку підприємств, яка сама по собі є застарілою і має власні недоліки, на врегулювання яких наразі спрямовані зусилля як Європейської Комісії, так і ОЕСР. Ця модель вона не є безпроблемною та прийнятною для України з огляду на інституційний, політичний та економічний рівень розвитку України. В результаті правила оподаткування прибутку підприємств згідно із цією

моделлю стають дедалі складнішими, адміністрування цього податку також ускладнюється, а контроль з боку держави посилюється [63].

У проекті Державного бюджету на 2019 рік податок на прибуток підприємств в основному планується залишити без змін. Але, також Міністерством фінансів України розглядається перехід до нової системи обрахунку податку на прибуток підприємств, а саме податку на виведений капітал. Основна суть цього податку полягає в тому, що оподатковується лише те, що виводиться із бізнесу (у вигляді дивідендів та іншого розподілу прибутку, операцій та платежів, що використовуються з метою оптимізації цього податку). Якщо все ж у 2018 році буде затверджено курс на зміну податку на прибуток податком на виведений капітал, то сплатити податок на прибуток за 2018 рік треба буде за старими правилами, крім виплати дивідендів. Варто зазначити, що це не естонська модель оподаткування розподіленого прибутку, але вона покладена в основу моделі податку на виведений капітал з урахуванням національної специфіки України.

Якщо податок на прибуток буде застосовано, то його залишать тимчасово деяким суб'єктам господарювання:

- для банків – їм надається право до кінця 2021 року подумати й обрати самостійно, що вони хочуть сплачувати – податок на прибуток чи податок на виведений капітал. Але з 2022 року – всіх їх теж переведуть на новий податок;
- для тих осіб, які подають декларації за 2018 рік, а також уточнюючі розрахунки за 2018 рік та звітні періоди раніше (це можна буде робити до 31 грудня 2022 року);
- для тих осіб, які сплачують податок з доходу нерезидента через виплату нерезиденту дивідендів за 2018 рік [42].

Податок на виведений капітал не є досить популярним в Європі. Він існує в таких країнах Європи як: Естонія, Македонія, Молдова, а також Грузія. З боку міжнародних організацій є певні застереження щодо застосування даного податку, адже його запровадження повинне компенсуватись за рахунок інших платежів (див. табл. 3.1).

Наприклад, у Грузії запровадження даного податку пов'язане із підвищенням акцизів та податків на автомобілі.

Таблиця 3.1

Загальна оцінка податку на розподілений прибуток у країнах світу

Країна	Загальна оцінка
Естонія	<ul style="list-style-type: none"> - Негативний вплив реформи на фіскальну ситуацію, падіння доходів на 0,5 - 1,0% ВВП внаслідок реформи; - Не спостерігається очевидного економічного впливу; - Водночас: незважаючи на відсутність чітких доказів позитивного економічного впливу, компанії та уряд переконані, що податкова реформа надалі поліпшила діловий клімат в країні.
Македонія	<ul style="list-style-type: none"> - Фіскальний вплив: дуже негативний, падіння доходів від оподаткування доходів компаній вдвічі; - Економічний вплив: можливо позитивний через більші інвестиції; - Бізнес підтримував реформу через позитивний вплив в на їх ліквідність.
Молдова	<ul style="list-style-type: none"> - Фіскальний вплив: суттєвий негативний вплив нульової ставки призвів до тиску податкових органів збільшити бюджетні надходження. В результаті суттєво зросли штрафи та пені на бізнес; - Економічний вплив: відсутній позитивний вплив, оскільки внаслідок діяльності податкових органів погіршився інвестиційний клімат.
Грузія	<ul style="list-style-type: none"> - Податок на розподілений прибуток запроваджено у січні 2017 року; - Лише часткова податкова реформа: фінансові компанії/інституції надалі сплачують ППП; - Хоча багато зацікавлених сторін мали багато застережень через можливий негативний фіскальний вплив, надходження від нового податку у першому кварталі були вищими за очікувані.

Складено автором на основі [31]

Естонія першою запровадила податок на розподілений прибуток у 2000 році з метою посилити капітал компаній, стимулювати інвестиції, спростити адміністрування податку та перешкодити використанню податкових гаваней. Запровадження податку призвело до притоку інвестицій, але і падінню ВВП. Щодо Молдови, то ми можемо спостерігати ріст дефіциту в країні, погіршення інвестиційного клімату, а також використання нової системи штрафів та пені відносно бізнесу. У Македонії наслідком запровадження даної системи оподаткування був дуже негативний фіскальний вплив - дохід корпорацій зменшився в двічі, навіть підвищення іноземних інвестицій не допомогло вирішити це питання. У 2017 році Грузія запровадили також систему оподаткування нерозподіленого прибутку. Метою було: поліпшення інфраструктури та ділового

середовища. Надходження від нового податку у першому кварталі були вищими за очікування. Тому даний вид податку слід розглянути детальніше.

Суть податку – оподатковувати не прибуток, а будь-який вихід капіталу з підприємства чи господарські операції, які прирівняні до таких. Виходить, що: обліковувати доходи та витрати для даного податку буде не потрібно. Необхідно буде вести податковий облік лише окремих господарських операцій, які потрапляють під оподаткування. На основі такого обліку має бути складена декларація з податку на виведений капітал; фінансова звітність стає непотрібною для розрахунку податку та, ймовірно, не буде подаватися до ДФС; якщо підприємство не виплачувало дивіденди, не повертало внески засновникам та не проводило операцій, які прирівняні до вилучення капіталу, то податок взагалі сплачуватися не буде [42].

Більше того, ДФС обіцяє перевести все в автоматизований режим. Вона передбачатиме наступні елементи:

- створення Реєстру платників податку на виведений капітал (туди потраплять всі платники податку на прибуток станом на 1 грудня 2018 року);
- створення системи кодифікації господарських операцій. Бухгалтеру доведеться проставляти коди операцій у платіжних документах (по окремому коду на кожний вид оподаткованої операції та універсальний код для інших);
- інформацію щодо операцій треба буде подавати через електронний кабінет щодня;
- здійснюватиметься автоматизований аналіз податкової інформації, про результати якої платник податку знатиме до 10-го числа третього місяця кварталу, який настає за звітним;
- звітним буде квартал, а в окремих випадках – рік. У разі прийняття Законопроекту № 8557 [54] все це почне діяти з 1 січня 2019 року [42].

Водночас із певними ризиками податок на виведений капітал дасть змогу:

- збільшити притік іноземних інвестицій до держави;
- спростити порядок розрахунку податку, відсутність подвійного оподаткування;

- зменшення необхідності використання офшорних зон, тобто вихід підприємців з тіні;
- адміністрування податку на виведений капітал стані простішим.

Планується введення 3 ставок податку на виведений капітал:

- 15% - пряме виведення капіталу;
- 20% - прирівняні до виведення капіталу операції;
- 5% - по платежем щодо погашення боргів пов'язаних особам-нерезидентам (див. додаток В).

Основна мета податку на виведений капітал в Україні наведена (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Мета моделі податку на виведений капіталу

<p>Кредитування економіки</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Відстрочка сплати податку до моменту розподілу прибутку (надання державою безвідсоткової позики підприємства); • Збільшення вільних обігових коштів та можливість їх реінвестування на розширене виробництво (поповнення власного капіталу); • Зростання рівня капіталізації банків та зростання підприємницької активності в цілому, в т.ч. завдяки відновленню кредитування.
<p>Спрощення адміністрування</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Прогнозованість та простота розрахунку податку, звітування. • Припинення практики незаконного встановлення показника податкового навантаження у розмірі 1% від обороту платника; • Зниження витрат підприємств на адміністрування податку та ведення податкових спорів; <ul style="list-style-type: none"> • Стосується більше 95% всіх платників податку
<p>Зупинення відтоку капіталу</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Існуючі на сьогодні схеми та операції із виведення капіталу з України як прямий об'єкт оподаткування <ul style="list-style-type: none"> • Створення внутрішнього офшору.

Складено автором на основі [69]

Така кардинальна зміна правил оподаткування прибутку підприємств повинна дозволити вирішити основні існуючі на сьогодні проблеми та в результаті перезапустити економіку країни в цілому, а саме:

1. Проблема розрахунку об'єкта оподаткування. При такій моделі оподаткування прибутку підприємств, на відміну від класичної моделі, відсутні такі поняття, як доходи/витрати, необхідність підтвердження витрат первинними документами. Операції та платежі, що сьогодні використовуються з метою виведення прибутку, стають прямим об'єктом оподаткування, а накопичені збитки минулих періодів (сформованих переважно за рахунок збитків від курсових різниць) не впливають на розрахунок об'єкта оподаткування. Правила розрахунку бази оподаткування для кожної операції, що є об'єктом оподаткування, чітко встановлюються в Податковому кодексі України і переважно пов'язуються із рухом коштів. Виникнення об'єктів оподаткування та необхідність сплати податку напряду залежить від рішення платника податків про виведення капіталу в той чи інший спосіб, а не від закінчення звітного періоду (див. рис.3.1).

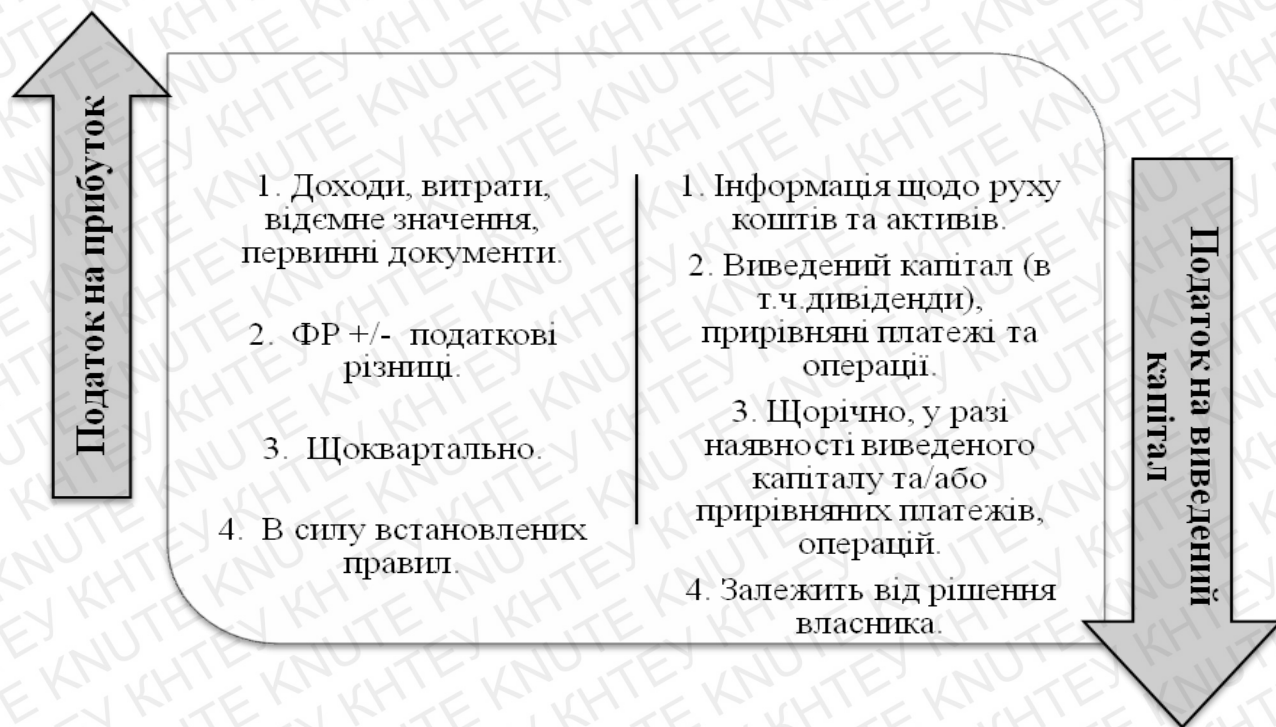


Рис.3.1. Особливості податку на прибуток на виведений капітал

Складено автором на основі [69]

2. Проблема адміністрування податку та вчинення фіскального тиску на платників податку. В результаті встановлення простих і прозорих правил розрахунку об'єкта оподаткування дискретність податку зменшується, адміністрування податку спрощується (в тому числі у зв'язку із зменшенням

кількості первинних документів, які постійно треба оформлювати при класичній моделі оподаткування) необхідність в постійному роз'ясненні правил застосування податкової норми відпадає, практика встановлення планів з надходжень в бюджет втрачає сенс. Всі операції з платниками цього податку не є об'єктом оподаткування. Отже, немає сенсу контролювати всі операції, які здійснюються між тисячами платників. Такий підхід знижує кількість операцій, що потребують контролю та перевірки, і дозволяє перейти до інтелектуального відбору суб'єктів для податкового контролю (створення профілю поведінки сумлінного платника податків) і оперативно перекривати «дірки» витікання капіталу з системи. Як наслідок, податкове навантаження та фіскальний тиск на платників податку має суттєво зменшитися [60]. (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

База оподаткування податку на прибуток та податку на виведений капітал

База оподаткування	
<i>Податок на прибуток</i>	<i>Податок на виведений капітал</i>
Чистий притік ресурсів (надходження – витрачання) ± Податкові різниці	Відтік ресурсів за межі підприємства
Фінансова звітність	
фінансова звітність є невід'ємною частиною декларації з податку на прибуток та подається до ДФС	Фінансова звітність ДФС уже не потрібна, так як не визначає базу оподаткування

Складено автором на основі [42]

3. Фіскальна ефективність податку на виведений капітал. Досить ймовірно, що в перші роки існування нової моделі оподаткування виведеного капіталу фіскальна ефективність його може знизитися, але такого різкого падіння, як це відбувалося в Естонії, в Україні не очікується. Це пов'язано із тим, що при новій моделі податок починають сплачувати й «збиткові» підприємства; окремі операції, які використовуються для цілей «оптимізації», стають прямим об'єктом оподаткування; донарахування за правилами ТЦУ мають призводити до збільшення податкової бази у зв'язку із неврахуванням накопичених збитків для цілей оподаткування.

Досить важливим питання залишається збитки та переплата за податком на прибуток підприємств. Зі збитками не буде нічого. Перенести їх на оплату податку на виведений капітал не можна й неможливо через різні об'єкти оподаткування. Щодо пере плати з податку на прибуток, то урядовці обіцяють, що її або можна буде зарахувати в рахунок сплати податку на виведений капітал або отримати відшкодування з бюджету на рахунок платника податку.

Також, крім зміни системи та механізму оподаткування податок на виведений капітал передбачає й зміни під нові умови деяких понять (термінів) (див.табл.3.4).

Таблиця 3.4

Зміни у термінах при застосуванні податку на виведений капітал

Термін	Що змінюється (розширення меж визначення)
Дивіденди	Під дивіденди потрапить і зарахування вимог один до одного, відступлення права вимоги, переведення боргу, а не тільки платежі в грошовій/негрошовій формах.
Звичайна ціна	Перевищення договірної ціни більш ніж на 20% від звичайної.
Пов'язана особа	Перевищення договірної ціни більш ніж на 20% від звичайної буде підставою для нарахування ПВК.
Фінансова допомога	Пов'язаними будуть вважатися також особи, які отримали кредитів, фінансової допомоги, прирівняних виплат більше ніж в 1.5 рази за величину власного капіталу однієї з сторін.
Безоплатне надання товарів, робіт, послуг	Попадають товари, по яким строк оплати перевищує 24 місяці.

Складено автором на основі [42]

Водночас передбачено нову схему виплати дивідендів. У 2019 році у разі прийняття даного законопроекту дивіденди потрібно буде сплачувати за новими правилами. Можливо це буде 2 шляхами (див. табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Правила виплати дивідендів

Якщо правила “старі” 2018/2019 (податок на прибуток)		Якщо правила нові 2019 (податок на виведений капітал)	
Податок/платіж	Ставка	Податок/платіж	Ставка
Авансовий внесок з бази нарахування, по якій ще був не сплачений податок на прибуток, якщо виплата юридичним особам платникам податку на прибуток	18%	ПВК, якщо виплата відбувається неплатнику ПВК, у т.ч. єдиноподатникам, фізичним особам, нерезидентам	15%
Дивіденди нерезидентам	15%	ПВК, якщо виплата відбувається платнику ПВК	0%

Складено автором на основі [42]

Таким чином, модель податку на виведений капітал спрямована на встановлення простих і прозорих правил оподаткування, що дозволить:

- спростити адміністрування податку, зробивши розрахунок податку та правила звітування прогнозованими та простими;
- припинити практику незаконного встановлення показника податкового навантаження у вигляді відсотку від обороту платника податку;
- зменшити кількість податкових перевірок та пов’язаних із цим податкових спорів;
- підвищити ліквідність активів підприємств (завдяки стимулюванню реінвестування);
- створити сприятливі умови для залучення іноземних інвестицій та зупинити відтік капіталу з України;
- та, у підсумку, стабілізувати економічну ситуацію в Україні в цілому.

3.2. Підвищення фіскальної ефективності оподаткування прибутку підприємств

Податок на прибуток підприємств можна використовувати як потужний фінансовий інструмент інвестиційної політики держави. Згідно з розрахунками в попередніх розділах даний податок в Україні втрачає значення фіскального наповнювача Державного бюджету. Адже його фіскальна ефективність асоціюється насамперед з його питомою вагою у макроекономічних показниках таких, як ВВП, доходах бюджету, податкових надходженнях. Станом на початок 2018 року питома вага податку на прибуток підприємств у структурі всіх доходів склала 7,22%, на противагу 7,69% на початок 2017 року. У структурі податкових надходжень 8,86% та 9,25% відповідно. Щодо ВВП, то питома вага податку на прибутку підприємств у ньому на початок 2018 року склала 2,46%, на противагу 2,52% станом на початок 2017 року.

Для підвищення фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств, необхідно дослідити його еластичність. Для цього використаємо формулу (3.1):

(3.1);

K_e K_e

де, K_e – коефіцієнт еластичності;

$\frac{\Delta \text{ПП}}{\text{ПП}}$ $\frac{\Delta \text{ПП}}{\text{ПП}}$ – відсоткова зміна податку на прибуток підприємств;

$\frac{\Delta \text{ВВП}}{\text{ВВП}}$ $\frac{\Delta \text{ВВП}}{\text{ВВП}}$ – відсоткова зміна ВВП.

Розрахуємо коефіцієнт еластичності за 2012-2018 рр. Для розрахунку за 2018 рік, візьмемо планові показники з Закону України “Про Державний бюджет на 2018 рік” [53]. Результати досліджень можемо спостерігати на рис. 3.2.

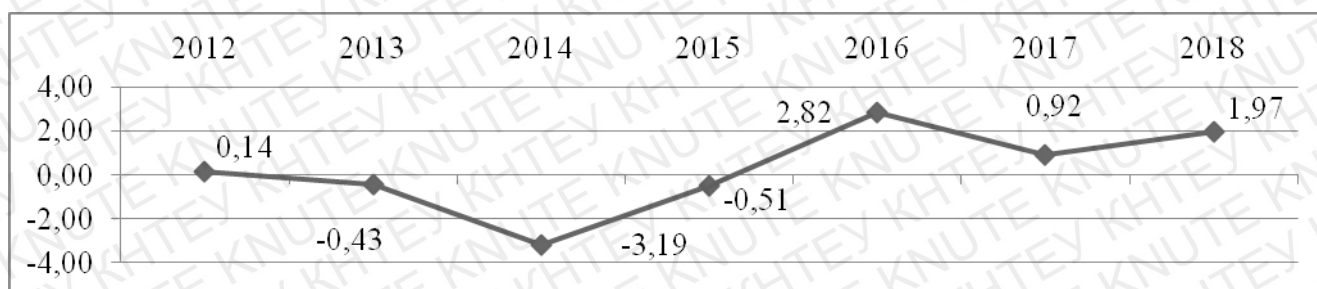


Рис.3.2. Коефіцієнт еластичності податку на прибуток підприємств за 2012 – 2018 рр. (%)

Складено автором на основі [7;34;53;73]

Податок на прибуток можна буде вважати еластичним, якщо коефіцієнт еластичності більше ніж 1. Таким чином, з рис. 3.4. можемо бачити, що у 2012-2015 рр. а також у 2017 році валовий внутрішній продукт збільшувався швидше ніж податок на прибуток підприємств. Водночас у 2016 р. можемо вже спостерігати ситуацію, коли, податок на прибуток збільшувався швидше за ВВП. На 2018 рік планом передбачено еластичність податку на прибуток, що характеризує автоматичне збільшення податку у разі економічного піднесення.

У рамках удосконалення податку на прибуток підприємств побудуємо багатофакторну статистичну модель прогнозування обсягу надходжень податку на прибуток підприємств до бюджету України на 2019-2021 рр. в основу якої будуть закладені фактори прямого впливу на обсяг надходжень податку на прибуток (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Вихідні дані для кореляційного та регресійного аналізу

Рік	Надходження податку на прибуток до Зведеного бюджету України, млн. грн.	ВВП, млн. грн.	Фінансові результати підприємств і організацій до оподаткування, млн. грн.	Коефіцієнт податкового навантаження, %	Рівень податкового навантаження з податку на прибуток підприємств, %	Ставка податку, %
2012	55 793,00	1 404 669	101 884,70	25,67	3,97	21
2013	54 993,80	1 465 198	29 283,20	24,16	3,75	19
2014	40 201,50	1 586 915	-523 587,00	23,16	2,53	18
2015	39 053,20	1 988 544	-340 126,60	25,23	1,96	18
2016	60 223,20	2 385 367	-22 201,50	27,28	2,52	18
2017	73 396,80	2 982 920	274 831,60	27,76	2,46	18
2018 ¹	89 633,40	3 332 300	335 294,55	29,5	2,69	18

Складено автором на основі [7; 34;53]

У побудові багатофакторної моделі ми дослідимо щільність зв'язку між обсягом надходжень податку на прибуток до бюджету та зазначеними факторами, що дозволить нам зрозуміти який вони мають вплив на прогнозований показник. Для вирішення цього завдання скористаємося методом економічного прогнозування «кореляція», результати дослідження занесемо до табл. 3.7.

Кореляцію можна розрахувати за формулою (3.2):

¹ планові показники згідно Закону України “Про Державний бюджет на 2018 рік” [53].

$$Corell(x,y) = \frac{\sum(x - x_c) * (y - y_c)}{\sqrt{\sum(x - x_c)^2 * \sum(y - y_c)}} \quad Corell(x,y) = \frac{\sum(x - x_c) * (y - y_c)}{\sqrt{\sum(x - x_c)^2 * \sum(y - y_c)}}, \quad (3.2)$$

де x , y - вибіркові значення результуючого показника (масив 1) і вибіркові значення показника фактора (масив 2) [68].

Необхідно враховувати, що коефіцієнт кореляції набуває значення від -1 до $+1$. Якщо коефіцієнт кореляції по модулю менше $0,30$, то зв'язок між ознаками слабкий; якщо від $0,30$ до $0,70$ – зв'язок помірний; якщо більше $0,70$ – зв'язок сильний або щільний, а коли коефіцієнт кореляції рівний 1 – зв'язок функціональний [68].

Таблиця 3.7

Коефіцієнти парної кореляції

Показники	Надходження податку на прибуток до Зведеного бюджету України, млн. грн.	ВВП, млн. грн.	Фінансові результати підприємств і організацій до оподаткування, млн. грн.	Коефіцієнт податкового навантаження, %	Рівень податкового навантаження з податку на прибуток підприємств, %	Ставка податку, %
Надходження податку на прибуток до Зведеного бюджету України, млн. грн.	1					
ВВП, млн. грн.	0,8200	1				
Фінансові результати підприємств і організацій до оподаткування, млн. грн.	0,9045	0,610 1	1			
Коефіцієнт податкового навантаження, %	0,8933	0,903 1	0,8008	1		
Рівень податкового навантаження з податку на прибуток підприємств, %	0,0715	- 0,508 8	0,3304	-0,2155	1	
Ставка	-0,1132	-	0,1963	-0,2180	0,8595	1

податку, %		0,571 6				
------------	--	------------	--	--	--	--

Складено автором на основі [7; 34]

Як свідчать дані таблиці, коефіцієнт кореляції між надходженнями з податку на прибуток підприємств та фінансовим результатом підприємства має найбільш щільний зв'язок – 0,9045, також сильний зв'язок з надходженнями даного виду податку має коефіцієнт податкового навантаження – 0,8933 та ВВП – 0,8200. Щодо впливу ставки та рівня податкового навантаження з податку на прибуток підприємств на величину надходжень податку на прибуток до Зведеного бюджету України, то можемо спостерігати слабкий зв'язок – 0,0715 та – 0,1132 відповідно.

Розглянемо вплив факторів, що мають найбільш щільний зв'язок за допомогою регресійної моделі (див. табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Регресійна статистика

Показники	Значення
Множинний R	0,96613
R-квадрат	0,93340
Нормований R-квадрат	0,86680
Стандартна похибка	6536,67
Спостереження	7

Складено автором на основі [7; 34]

Регресійна свідчить про досить тісний зв'язок між вихідними даними та регресійною моделлю, адже основні показники регресійної статистики є позитивними та наближаються до 1: множинний R – 0,96613, R-квадрат – 0,93340, нормований R-квадрат – 0,86680. Такі результати свідчать про правильність моделі та виправданий вибір факторів.

Для побудови рівняння залежності використаємо розрахунки з табл. 3.9. Рівняння залежності величини надходжень від сплати податку на прибуток підприємств (y) від обсягу ВВП (x₁), фінансових результатів підприємств до оподаткування (x₂) і коефіцієнта податкового навантаження (x₃) має вигляд (3.3):

$$Y = 55\,113,77 + 0,01146 \cdot x_1 + 0,03903 \cdot x_2 - 768,21 \cdot x_3 \quad (3.3)$$

Одержане рівняння залежності можна використовувати для прогнозних розрахунків. Підставивши у рівняння значення X_1, X_2, X_3 одержимо прогнозоване значення Y .

Таблиця 3.9

Дисперсійний аналіз ВВП, фінансових результатів до оподаткування і коефіцієнта фінансового навантаження

Показники	Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-критерій	P - значення	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	55 113,77	92 260,83	0,59737	0,59234	- 238 501,37	348 728,90
ВВП (X1)	0,01146	0,00904	1,26752	0,29442	-0,01731	0,04023
Фінансові результати підприємств і організацій до оподаткування (X2)	0,03903	0,01586	2,46036	0,09084	-0,01146	0,08952
Коефіцієнт податкового навантаження (X3)	-768,21	4 158,16	-0,18475	0,86521	-14 001,33	12 464,92

Складено автором на основі [7; 34]

Для прогнозування надходжень з податку на прибуток підприємств скористаємось даними уряду, щодо росту ВВП в Україні. А саме, у 2019 році передбачено ріст валового внутрішнього продукту - 3,0%, у 2020 р. - 3,8%, у 2021 р. - 4,1%. Оскільки за 2 квартали 2018 року фінансовий результат до оподаткування вже становив 69% від попереднього року, то можемо прогнозувати середнє збільшення даного показника на 10%. Щодо коефіцієнту податкового навантаження, то візьмемо його середнє значення за аналізований період – 26,1%.

Підставимо дані в формулу (3.3) та розрахуємо прогнозне значення надходжень з податку на прибуток підприємств в Україні на 2019-2021 рр. (див. табл. 3.10). Як бачимо з результатів дослідження, у 2019 році до Зведеного

бюджету може бути зараховано 88 792,49 млн. грн. надходжень з податку на прибуток підприємств, а вже у 2021 році – 94 984,14 млн. грн.

Таблиця 3.10

Прогнозні розрахунки податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України

Рік	Надходження податку на прибуток до Зведеного бюджету України, млн. грн.	ВВП, млн. грн.	Фінансові результати підприємств і організацій до оподаткування, млн. грн.	Коефіцієнт податкового навантаження, %
2019	88 792,49	3 432 269	368 824	26,1
2020	91 726,70	3 562 695	405 706	26,1
2021	94 984,14	3 708 766	446 277	26,1

Складено автором на основі [7; 34]

Також, досить важливим є питання дослідження структурного надходження податку на прибуток в Україні. Адже на фіскальну ефективність впливають багато факторів, а надходження від суб'єктів господарювання різних форм власності є одним із ключових (див. табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Обсяги надходжень податку на прибуток підприємств різних форм власності (млн. грн.)

Форма власності / Рік	2015	2016	За III кв. 2017 р.	За III кв. 2018 р.	2018 до 2017 (%)
Підприємства державної форми власності	4 164,00	8 485,59	8 620,01	14 024,60	62,70
Підприємства, створені за участю іноземних інвесторів	6 744,66	8 175,54	4 188,51	7 548,73	80,22
Іноземні юридичні особи	2 688,24	3 155,05	2 939,75	3 847,70	30,89
Банківські організації	621,09	1 848,08	977,17	1 664,69	70,36
Страхові організації	768,71	946,56	599,05	744,34	24,25
Приватні підприємства	19 537,38	31 551,83	30 809,02	46 423,93	50,68

Складено автором на основі [7]

Як бачимо, найбільший дохід приносять до бюджету приватні підприємства. За III квартали 2018 року вони принесли до Державного бюджету України – 46 423,93 млн. грн., на противагу 30 809,02 млн. грн. у 2017 році, що більше на 50,68%. Підприємства державної власності становлять також важливу частину в надходженнях від податку на прибуток підприємств, за III квартали 2018 року дані надходження збільшились на 5 404,59 млн. грн. або на 62,70% відповідно до попереднього року. Вагомий вклад у структурі податку на прибуток займають компанії, створені за участю іноземного інвестора та іноземні юридичні особи, що принесли до Державного бюджету України за III квартали 2018 року 7 548,73 млн. грн. та 3 847,70 млн. грн. відповідно. Банківські та страхові організації показали позитивну тенденцію надходжень у 2018 році: +70,36% та +24,25% відповідно до надходжень попереднього року.

Увагу також потребує питання переplat до бюджету. Внаслідок економічної ситуації платники сплачували авансові платежі виходячи з фінансових результатів попереднього року, а поточний рік, за фінансовими результатами, виявлявся ще гіршим за попередній, що і стало причиною стрімкого щорічного накопичення переplat (див. рис.3.3).

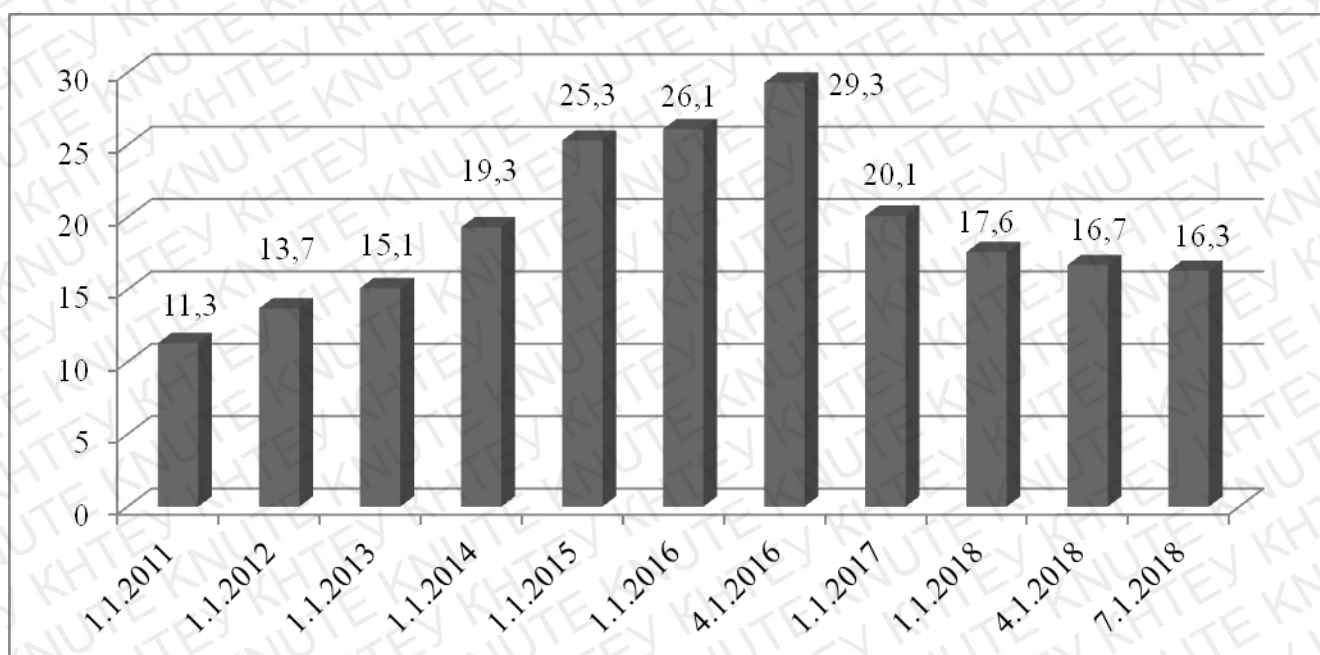


Рис. 3.3. Сума переplat до Зведеного бюджету станом на визначену дату (млрд. грн.)

Складено автором на основі [14]

Як наслідок, сума переплати з податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету зросла майже у 2 рази, або на 14,2 млрд. грн., з 15,1 млрд. грн. станом на 01.01.2013 до 29,3 млрд. грн. станом на 01.04.2016 (у березні 2016 року платники подали річні декларації за 2015 рік, протягом якого вони сплачували щомісячні авансові платежі) [14].

Станом на 01.07.2018 сума переплати з податку на прибуток підприємств становить 16,3 млрд. грн., тобто зменшилася порівняно з 01.04.2016 на 13,0 млрд. гривень. З початку року переплата зменшилась на 1,3 млрд. гривень. Зазначене стало можливим завдяки скасуванню з 1 січня 2016 року щомісячних авансових платежів та поверненню до подання податкової звітності і сплати квартального податку на прибуток підприємствами з доходом більше 20,0 млн. грн. [14].

В українському законодавстві є багато чинників загальнодержавного чи регіонального характеру, що дозволяють використовувати “прогалини” та “лазівки” в нормативно-правовій базі для ухилення від сплати податків. Для протидії цим всім способам Державна фіскальна служба повинна розробити спеціальні заходи, які мають бути науково обґрунтованими, зрозумілими і прозорими. Найбільш поширеними способами ухилення від сплати податків є:

- офшорні зони, в які середні та великі підприємства України виводять свій капітал, загальний відтік капіталу оцінюється близько 10% від ВВП держави;
- порушення митних правил, незаконне виробництво та індустрія “конвертаційних центрів”, збитки від даних ухилень становлять близько 3% від ВВП;
- оформлення поставок або закупівель товару, продукції на фіктивні фірми;
- відображення недостовірної інформації у фінансовій звітності;
- зловживання спрощеною системою оподаткування (збитки від 0,2% до 0,4% від ВВП);

- зниження оборотів (невикористання реєстраторів розрахункових операцій, наближення обороту до верхньої межі, але не перевищення її) ;
- виведення прибутку через псевдопідприємство фізичних осіб.

Розглянемо детальніше які способи зменшення податкових платежів використовуються в Україні (див. табл.3.12).

Таблиця 3.12

Схема способів ухилення від сплати податків із точки зору різних фахівців

Способи зменшення податкових платежів		
Законні (легальні)		Незаконні (нелегальні)
Мінімізація податків	Оптимізація податків	Ухилення від сплати податків
<p>Підхід органів ДФС: Мінімізація податків – зменшення податків за допомогою використання «прогалін» та «лазівок» у законодавстві.</p> <p>Підхід незалежних фахівців: Мінімізація податків – зменшення податків за допомогою пасивних заходів, які дають змогу використовувати пільговий порядок оподаткування)</p>	<p>Підхід органів ДФС: Оптимізація податків – зменшення податків за допомогою пільг, альтернативних систем оподаткування та коректного здійснення податкового та бухгалтерського обліку</p> <p>Підхід незалежних фахівців: Оптимізація податків – активні заходи, спрямовані на збільшення використання всіх аспектів чинного законодавства для проведення законної оптимізації податкових платежів</p>	<p>Уникнення податків шляхом застосування заборонених законодавством способів і прийомів</p>
<p>«Лазівки» – норми чинного законодавства, що мають нестандартну схему за допомогою якої є можливість зменшити податкові платежі, порівнюючи з базовим варіантом оподаткування.</p> <p>«Прогалини» – норми чинного законодавства, які створені з прогалинами (на прикладі це визначення валових витрат у бартерних операцій, де ціни не нижче «звичайних»</p>		

Складено автором на основі [62]

Таким чином, ми можемо спостерігати, що зараз податок на прибуток відіграє все менш важливу роль у доходах бюджетів. Функція фіскального наповнювача поступається місцем регуляторній та стимуляційній.

Основною причиною зменшення надходжень від податку на прибуток підприємств є досить складний механізм нарахування податку, що негативно відображається на інвестиційному кліматі держави. Існують значні випадки

ухилень від сплати податку, є переплати податку, що збільшують податкове навантаження на сумлінних платників податку. Для підвищення фіскальної ефективності обов'язково необхідно удосконалювати законодавство та вводити штрафні санкції, що відповідають світовим стандартам.

Таким чином, необхідно виважити податкову політику держави з урахуванням аспектів для розвитку вітчизняного та іноземного підприємництва в Україні. Основним завданнями на даному етапі розвитку нашої податкової системи мають бути:

- вирішення проблеми розрахунку податку на прибуток, зараз фінансовий результат коригується на податкові різниці, в законодавстві цей механізм досить заплутаний та викликає масу труднощів при нарахування;
- усунення “лазівок” та “прогалин” в законодавстві, прийняттям низки законопроектів, що дозволять оптимізувати нормативно-правову базу;
- підвищення кваліфікації кадрів, що дасть змогу оперативно та якісно опрацьовувати звітність з податку на прибуток, ефективно перевіряти сплату податку до бюджету;
- введення прозорої системи вибору платників податків, які підлягають перевірці з боку фіскальних органів;
- спрощення системи адміністрування податку на прибуток, оскільки середній час витрачений на підготовку, подання звітності та сплати податків в Європейському Союзі він складає – 161 годину, у світі – 240, а в Україні – 327,5 годин [56];
- створення сприятливого інвестиційного клімату для іноземних та вітчизняних підприємців.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Податок на прибуток підприємств є одним із прямих податків, акумуляція якого пов'язана зі створення централізованого фонду грошових коштів нашої країни. Об'єктом оподаткування даного податку є прибуток із джерелом 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 Податкового кодексу України. Базовою ставкою податку на прибуток підприємств є 18%.

Податок на прибуток підприємств у різних країнах світу розраховується по-різному, але в цілому прийнято виділяти дві концепції: європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську). Податок на прибуток у світі не має великого фіскального значення. Його питома вага в податкових надходженнях більшості розвинених країн порівняно низька. Винятком можна рахувати тільки Японію, де податки на прибуток, що стягаються на всіх бюджетних рівнях і під різними назвами, складають 21,5%.

2. Провівши аналіз можемо спостерігати кількісне збільшення надходжень від податку на прибуток підприємств до бюджету. Таким чином, до Державного бюджету України у 2017 році надійшло 66 911,9 млн. грн. від даного податку, це на 23,1% більше ніж у 2016 році, та на 20,9% більш аніж у 2012 році. До місцевих бюджетів у 2017 році акумульовано 6 484,9 млн., що більше на 6 041,6 млн. грн, або 1362,9% ніж у 2012 році - 443,3 млн. грн, то. Станом на початок 2018 року тенденція до збільшення надходжень з попередніми роками збереглась, а тому ми можемо спостерігати збільшення надходжень на 10,3% або на 605,8 млн. грн. порівняно зі станом на початок 2017 року. Тобто, зміни, що були внесені в

Бюджетний кодекс та які почали діяти з 2015 року сприяли до збільшення частки даного податку у місцевих бюджетах.

Податок на прибуток підприємств втрачає роль фіскального наповнювача бюджету, його частка у податкових надходженнях стає все менш значущою. У 2012 році – 15,47%, а у 2017 році – 8,86%, тобто зменшення податку відбулось аж на 6,61%. Щодо питомої ваги податку у загальній структурі доходів, то у 2012 році податок на прибуток складав 12,52 % всіх надходжень Зведеного бюджету, а у 2017 році вже 7,22%. Тобто знову можемо спостерігати зниження частки податку у структурі, в даному випадку на 8,3%. Щодо ВВП, то питома вага податку на прибутку підприємств у ньому на початок 2018 року склала 2,46%, на противагу 2,52% станом на початок 2017 року. Пік сплати податку на прибуток підприємств припадає на березень, травень, серпень і листопад. У структурі надходжень з податку на прибуток підприємств найбільшу частку займають приватні підприємства, та підприємства у державній власності.

Сьогодні в Україні податок на прибуток підприємств розраховується з коригуванням на податкові різниці, а також без нього, в залежності від фінансового результату. Надходження від податку на прибуток підприємств в основному надходять до Державного бюджету (90%), місцеві ж отримують 10% надходжень від даного виду податку. Основним документом фінансової звітності, є податкова декларація, що може подаватись двома способами: щоквартально або щорічно. Податок на прибуток сплачується протягом 10 кал. днів після останнього дня строку подачі декларації.

Основними недоліками чинного механізму справляння податку на прибуток підприємств є:

- досить складна система розрахунку фінансового результату з подальшим його корегуванням на податкові різниці, що викликає у підприємців масу складнощів, а у ДФУ питань щодо їх діяльності;
- низька податкова культура в Україні;
- відсутність прозорого механізму щодо відбору платників податку, фінансова звітність яких підлягає перевірці;

- великий розрив між номінальною та ефективною ставкою на прибуток підприємств (в 2017 році ефективна ставка податку на прибуток склала 23,33%, а базова – 18%);
- складна система адміністрування.

3. В українському законодавстві є багато чинників загальнодержавного чи регіонального характеру, що дозволяють використовувати “прогалини” та “лазівки” в нормативно-правовій базі для ухилення від сплати податків.

Найбільш поширеними способами ухилення від сплати податків є:

- офшорні зони, в які середні та великі підприємства України виводять свій капітал, загальний відтік капіталу оцінюється близько 10% від ВВП держави;
- відображення недостовірної інформації у фінансовій звітності;
- зловживання спрощеною системою оподаткування;
- заниження оборотів (невикористання реєстраторів розрахункових операцій, наближення обороту до верхньої межі, але не перевищення її);
- виведення прибутку через фізичних осіб – підприємців.

Основним завданнями на даному етапі розвитку податкової системи нашої країни мають бути:

- удосконалення механізму нарахування податку на прибуток;
- усунення “лазівок” та “прогалин” в законодавстві, прийняттям низки законопроектів, що дозволять оптимізувати нормативно-правову базу, та уникнути цих порушень;
- введення прозорі системи вибору платників податків, які підлягають перевірці з боку фіскальних органів;
- спрощення системи адміністрування податку на прибуток;
- зниження рівень корупції;
- використання зарубіжного досвіду для удосконалення прозорого та діючого механізму оподаткування на прибуток підприємств, насамперед звернути увагу до досвід Естонії щодо використання її механізму оподаткування, а також Грузії, яка з 2017 року застосувала в себе в країні податок на виведений капітал.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування податку на прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7204-admnstruvannya-podatku-na-pributok>
2. Аналіз податків в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2018/04/TAX_POLICY_FINAL.pdf
3. Андрущенко В. Л. Податкова система: навч. посіб. / за заг. ред. В. Л. Андрущенка– К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 416 с.
4. Бутинець Т. А. Міжнародна та вітчизняна практика оподаткування податком на прибуток / Бутинець Т. А. // збірник тез Всеукраїнської науково – практичної on–line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки – Житомир: ЖДТУ, 2016. – Т II. – 424с. - С.7 – 8.
5. Бюджетний кодекс України: Закон України №2456–VI від 8.07.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/-show/2456-17>
6. Бюджетний моніторинг / Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.ibser.org.ua>
7. Виконання бюджетів [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної казначейської служби України. — Режим доступу: www.treasury.gov.ua
8. Далевська Т. А. Податок на прибуток підприємств як інструмент наповнення бюджету / Т. А. Далевська, Ю. І. Гороховська, В. В. Чигрин // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 5. – С. 363-366.
9. Даценко Г.В. Податок на прибуток: зарубіжний досвід та сучасний стан, контроль розрахунків зі сплати податку / Г.В. Даценко // Гроші, фінанси і кредит. – 2017. – Випуск 17. с.629 - 634
10. Декларація з податку на прибуток за півріччя-2018: строки і правила подання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://balance.ua-/files/global/2018-Balance-59-60-p39-42-UA.pdf>

11. Демченко М.Ю. Порівняльна характеристика показників податкового навантаження України та країн світу / М.Ю Демченко, Я.В. Однолька // Наука онлайн. – 2108. -№5
12. Дзвінська Ю. О. Сучасний стан та перспективи оподаткування прибутку підприємств в Україні / Ю. О. Дзвінська, Б. П. Ярема // Молодий вчений. – 2017. – № 3. – С. 645-64
13. Дохідна політика [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet-/dohidna-politika>
14. Доходи бюджету за січень-червень 2018 року [Електронний ресурс]/ Офіційний сайт Міністерства фінансів України. — Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/звіт%20%2012%20кв_2018_082018-compressed.pdf
15. Європейський інформаційно-дослідницький центр [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28992.pdf>
16. Зайцев О. В. Проблеми оптимізації оподаткування прибутку підприємств в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / О.В. Зайцев, В. В. Могильний//Причорноморські економічні студії. – 2017. – Випуск 22. – С. 177-182
17. Історичні етапи еволюції оподаткування [Електронний ресурс]/ Освіта.ua – Режим доступу: <http://osvita.ua/vnz/reports/accountant/15895/>
18. Іськевич П. В. Прибуткове оподаткування підприємств в умовах реформування податкової системи України/П. В. Іськевич//Молодий вчений. – 2016. – № 12.1. – С. 767-771
19. Казка А. С. Податок на прибуток підприємств: основні напрями вдосконалення/А. С. Казка//Вісник НТУ “ХПІ”. – 2016. – № 24(1196). – С. 3032
20. Кірсанова Т. О. Адміністрування податку на прибуток підприємств / Т. О. Кірсанова, М. С. Чумак // Вісник Сумського державного університету. Сер.: Економіка. – 2011. – № 4. – С. 42-47.
21. Кміть В.М. Зарубіжний досвід податкового стимулювання підприємництва /

В.М. Кміть, Ю.І. Жук, О.А. Чеботарь // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – Випуск 3. – С. 265-269

22. Колупаєва І. Податок на прибуток у стимулюванні інвестиційної активності підприємств/І. Колупаєва, А. Непран//Вісник КНТЕУ. – 2017. – № 4. – С. 157-174

23. Коцупатрий М.М. Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях: навч. посіб. / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, К. В. Безверхий. – К.: КНЕУ, 2015. – 196 с.

24. Крисоватий А.І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів: /А.І. Крисоватий, В.М.Мельник, Т.В. Кошук // Економіка України. – 2016. - №1. – с.35-51.

25. Круковська О.В. Ключові зміни у реформуванні податкової системи України О.В. Круковська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2016. - №2. – с.702-709

26. Куць Т.В. Економіко-правові аспекти податку на прибуток підприємства / Т.В. Куць, В.А. Пікуля // Молодий вчений. – 2017. – № 11. – С. 1211-1213

27. Макроекономічні показники [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Національного банку України. — Режим доступу: https://bank.gov.ua--/control/uk/publish/article?art_id=23487024&cat_id=57896

28. Мелень О. В. Актуальні питання оподаткування прибутку / О. В. Мелень, С. В. Лукаш // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія «Технічний прогрес та ефективність виробництва». – 2013. – № 67. – С. 107-111.

29. Мельникова Л. О. Податок на прибуток підприємств: шляхи вдосконалення в умовах упровадження Податкового кодексу України / Л. О. Мельникова // Наукові праці НДФІ. – 2011. – № 1 (54). – С. 16-23.

30. Оподаткування бізнесу в Польщі [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://lex-consulting.ua/opodatkuvannya-biznesu-v-polshhi/>

31. Оподаткування розподіленого прибутку: міжнародний досвід [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2017/06/PB_03_2017_ukr.pdf

32. Особливості звітування з податку на прибуток за I квартал 2018 року – у

- роз'ясненні ДФС [Електронний ресурс] — Режим доступу:
<https://news.dtkk.ua/accounting/reposts/48132>
33. Офіс великих платників податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://officevp.sfs.gov.ua/>.
34. Офіційний сайт комітету статистики України [Електронний ресурс]. –
Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
35. Податки в Бельгії в 2018 році [Електронний ресурс]. - Режим доступу:
<https://migranty.com/news/844>
36. Податки в Японії в 2018 році [Електронний ресурс]. - Режим доступу:
<https://migranty.com/news/1230>
37. Податки з бізнесу в Австрії у 2018 році [Електронний ресурс]. - Режим
доступу: <https://migranty.com/news/800>
38. Податки та збори [Електронний ресурс]. / Офіційний сайт Державної
фіскальної служби України. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori>
39. Податкова реформа в США або американський бізнес повертається додому
[Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www.-legalitgroup.com/podatkova-reforma-usa>
40. Податкова система : навчальний посібник / [Баранова В. Г., Дубовик О. Ю.,
Хомутенко В. П. та ін.] ; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса : ВМВ, 2014. – 344 с.
41. Податковий кодекс України: Закон України №2755 – VI від 02.12.2010
[Електронний ресурс]. - Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
42. Податок на виведений капітал замість податку на прибуток 2019
[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7344-podatok-na-vivedeniy-kaptal-zamst-podatku-na-pributok-protses-zapushcheno>
43. Податок на прибуток 2016 vs 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://taxes.lviv.ua/022017/images/pdf/prybutok2017.pdf>
44. Податок на прибуток підприємств: стан виконання за січень-травень 2018
року [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/2018_07_17_ppp_md_v4.5.pdf

45. Податок на прибуток у 2018 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7075-podatok-na-pributok-u-2018-rots>

46. Податок на прибуток підприємств як регулюючий інструмент держави [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://knute.edu.ua/file/NjY4NQ==/777-10bd0ad16729b7561c9e130c34194.pdf>

47. Про Державний бюджет на 2012 рік: Закон України від 22.12.2011 № **4282-VI** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/8019>

48. Про Державний бюджет на 2013 рік: Закон України 06.12.2012 № **5515-VI** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>

49. Про Державний бюджет на 2014 рік: Закон України від 16.01.2014 № **719-VII** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/-show/719-18>

50. Про Державний бюджет на 2015 рік: Закон України від 28.12.2014 № **80-VIII** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80-19>

51. Про Державний бюджет на 2016 рік: Закон України від 25.12.2015 р. № 1801 – VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov-ua/laws/-show/928-19>

52. Про Державний бюджет на 2017 рік: Закон України від 21.12.2016 р. № 928 – VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/-show/1801-19>

53. Про Державний бюджет на 2018 рік: Закон України від 07.12.2017 р. № 2246 – VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/-laws/show/2246-19>

54. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356

55. Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020": Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

56. Рейтинг простоти сплати податків «Paying taxes») [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com>

57. Савченко А.М. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал: сучасні реалії та перспективи/ А.М. Савченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. - №11. – с.66-69

58. Сердюк О.М. Трансформація оподаткування прибутку підприємств України в контексті євроінтеграційних процесів / О.М. Сердюк // Молодий вчений. – 2017. - № 6. – С. 494-497

59. Соколенко В.А. Вплив законодавчих змін на податок на прибуток підприємств в Україні / В.А. Соколенко, А.С. Панченко // Вісник НТУ “ХТІ”. – 2016. - №43. – с.85-89

60. Сторожук О.В. Податок на прибуток підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід/ О.В. Сторожук, Ю.В. Панура // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 3(62) 2013, с.191-196.

61. Суть та елементи податку на прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://economics.opu.ua/files/science/oblik/2016/32.pdf>

62. Сучасні реалії прямого оподаткування в Україні та перспективи розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/20-2017/183.pdf>

63. Таптунова І. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал / І. Таптунова // Європейський інформаційно-дослідницький центр. – 2016. – 44 с.

64. Толочко В.М. Огляд механізму стягування податків в Україні та деяких країнах світу/ В.М. Толочко, Т.Ф.Музика // “Современная фармация”- незалежне видання інноваційної сфери. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://modern-pharmacy.com.ua/oglyad-mehanizmu-styaguvannya-podatkov-v-ukrayini-ta-deyakih-krayinah-svitu>

65. Тулуш Л.Д. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні/Л.Д. Тулуш//Молодий вчений. – 2017. – № 3. – С. 860863

66. Хомутенко В.П. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні/В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко//Економіка та держава. – 2017. – № 2. – С. 61-65

67. Хомутенко В.П. Фрагментарний аналіз механізму дії регулюючої функції податку на прибуток підприємств в Україні/В.П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // *Evropskycasopisekonomiky a managementu*. – № 1. – 2017. – С. 5

68. Черевата Р.Ю. Прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств методом кореляційно-регресійного аналізу / Р.Ю. Сторожук «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 11 (41). – Ч. 1. – 2014.

69. Шемятін О.О. Реформування податку на прибуток: поточні проблеми та варіанти вирішення// КМ портал (аналітика). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2015/10/CPT-reform-TDP-and-property-tax_full_14_04_2016.pdf

70. Шовкопляс Т.С. Податок на прибуток підприємств – проблеми контролю за його сплатою з боку держави/Т.С. Шовкопляс//Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. – 2017. – № 24. – С. 145-1

71. Як розрахувати податок на прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7207-yak-rozrahuvati-podatok-na-pributok>

72. Які податки в Китаї в 2018 році <https://migranty.com/news/1204>

73. Як розрахувати коефіцієнт еластичності (діагностика сучасного стану індикаторів розвитку податкової системи України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1303/13vmidss.pdf>

ДОДАТКИ

Додаток А

Податкові різниці

Фінансовий результат до оподаткування:	
збільшується	зменшується
витрати щодо безповоротної фінансової допомоги перерахованої неплатникам податку на прибуток (крім фізичних осіб), “нульовим” платникам податку, а також неприбутковим організаціям (при перевищенні ліміту) (пп. 140.5.10 ПКУ, 140.5.9 ПКУ)	доходи від отримання дивідендів від платників податку на прибуток або платників єдиного податку (пп. 140.4.1 ПКУ)
витрати щодо поворотної фінансової допомоги, яка перетворилася на безповоротну внаслідок змін умови договору щодо її повернення або визнання заборгованості по такій допомозі безнадійною (пп. 139.2.1 ПКУ, пп. 140.5.10 ПКУ)	
витрати щодо списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам пп. 14.1.11 ПКУ (пп. 139.2.1 ПКУ)	
Різниці по основним засобам і нематеріальним активам:	
витрати щодо амортизації і ремонту невиробничих основних засобів (пп. 138.3.2 ПКУ)	-
витрати щодо ремонту невиробничих основних засобів (пп. 138.3.2 ПКУ)	-
витрати з уцінки основних засобів і нематеріальних активів (п. 138.1 та 138.2 ПКУ).	доходи з дооцінки основних засобів і нематеріальних активів в межах колишньої уцінки (п. 138.1 та 138.2 ПКУ)
витрати на амортизацію виробничих основних засобів і нематеріальних активів, які нараховані за правилами бухгалтерського обліку	витрати на амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, які нараховані за правилами п. 138.3 ПКУ, серед яких дотримання мінімально допустимих строків використання

Продовження додатку А

Фінансовий результат до оподаткування:

збільшується	зменшується
Різниці за резервом сумнівних боргів:	
на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів згідно П(С)БО або МСФЗ (пп. 139.2.1 ПКУ)	на суму списання дебіторської заборгованості (у т.ч. за рахунок створення резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним у пп. 14.1.11 ПКУ для безнадійної заборгованості (пп. 139.2.2 ПКУ).
на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів. При цьому збільшення відбуваються на суму всієї списаної дебіторської заборгованості	на суму списання дебіторської заборгованості (у т.ч. за рахунок створення резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним у пп. 14.1.11 ПКУ для безнадійної заборгованості (пп. 139.2.2 ПКУ)
Різниці за забезпеченнями (крім забезпечення відпускних)	
витрати на створення забезпечення щодо відшкодування майбутніх витрат (пп. 139.1.1 ПКУ).	на суму понесених фактично витрат, під які створювалося забезпечення, тобто його використання (пп. 139.1.2 ПКУ)
Облік інвестицій за методом участі в капіталі	
втрати від участі в капіталі (пп. 140.4.1 ПКУ, 140.5.3 ПКУ)	доходи від участі в капіталі (пп. 140.4.1 ПКУ, 140.5.3 ПКУ)
Штрафи, пені, неустойки	
штрафи сплачені на користь осіб, які не є платниками податку на прибуток (крім фізичних осіб), у т.ч. платників єдиного податку (102.13 ЗП).	-

Складено автором на основі [41]

Приклади розрахунку податку на прибуток підприємств

Приклад 1. Нехай платник податку (підприємство) має наступні показники за 2017 р.:

- виручка від реалізації з ПДВ – 24 000 000 грн, у т.ч. ПДВ – 4 000 000 грн;
- собівартість реалізації – 3 000 000 грн;
- дохід від участі в капіталі – 1 400 000 грн.
- інший операційний дохід – 600 000 грн;
- адміністративні витрати – 700 000 грн;
- інші операційні витрати – 450 000 грн;
- фінансові витрати – 800 000 грн.
- Чистий дохід = Виручка – ПДВ = 24 000 000 – 4 000 000 = 20 000 000 грн.
- Сума загального доходу = 20 000 000 + 1 400 000 + 600 000 = 22 000 000 грн.
- **ФР до оподаткування** = 22 000 000 – 3 000 000 – 700 000 – 450 000 – 800 000 = 17 050 000 грн.

Оскільки фінансовий результат до оподаткування менше 20 млн. грн., то підприємство може не застосовувати податкові різниці.

Таким чином, **податок на прибуток** даного підприємства у 2017 році становить = 17 050 000 × 0,18 = 3 069 000 грн.

Приклад 2. Підприємство вирішило застосовувати податкові різниці. Нехай платник податку (підприємство) має:

- фінансовий результат до оподаткування - 2 000 000 грн.;
- використання резерву сумнівних боргів – 200 000 грн.;
- нарахування резерву сумнівних боргів – 500 000 грн.;
- авансований внесок (дивіденди) – 150 000 грн.;
- збиток за минулий рік – 400 000 грн.
- **податкові різниці** = +500 000 - 200 000 = 300 000 грн.

Таким чином, **податок на прибуток** = (2 000 000 + 300 000 – 400 000) * 0,18 – 150 000 = 192 000 грн., оскільки підприємець може використати збитки минулих

періодів для зменшення прибутку поточного періоду, а авансовий внесок зараховується також в рахунок зменшення податку на прибуток.

Операції, що підлягають оподаткуванню податком на виведений капітал

База оподаткування ПВК	Види платежів (виведення ресурсів)	Ставка податку на виведений капітал
Операції з виведення капіталу	Дивіденди у грошовій/негрошовій формах, які сплачуються неплатнику ПВК*	15%
	Повернення вкладів власнику (неплатнику ПВК) при його виході чи ліквідації підприємства (сума перевищення = вартість повернення – вартість вкладу)	
	Майно, що повертається у межах спільної діяльності неплатнику ПВК (сума перевищення = вартість майна, що повертається – вартість внеску)	
	Виплати в грошовій/негрошовій формі частини прибутку державним/комунальним підприємствам.	
Операції, які прирівняні до виведення капіталу	Виплата процентів, штрафів, комісій нерезидентам з держав з низькими ставками податку на прибуток або нерезидентам, що є пов'язаними особами	20%
	Виплати за договорами страхування та перестраховання закордон (страховикам-нерезидентам) за певними правилами згідно п. 137.1.2 проекту.	
	Сплата роялті (понад ліміт), здійснення фінансових інвестицій закордон, перекази на рахунки в іноземних банках з рахунку в українському банку	
	Сплата зобов'язань по укладеним договорам, якщо їх виконання не призводить до отримання майна, робіт, послуг чи зарахування коштів на рахунок платника податку в українському банку	
Надання безповоротної фінансової допомоги, безоплатна передача майна та інші прирівняні операції		

Продовження додатку В

База оподаткуванн	Види платежів (виведення ресурсів)	Ставка податку на
-------------------	------------------------------------	-------------------

я ПВК		виведений капітал
Операції, які прирівняні до виведення капіталу	Внески до статутного капіталу, внески до спільної діяльності, які здійснюються неплатникам ПВК	18%
	Фінансова допомога, що не була повернута протягом 12 місяців**	
	Придбання товарів, робіт, послуг у платників єдиного податку, які є пов'язаними особами	
	Донараховані суми по контрольованим операціям за правилами трансфертного ціноутворення, якщо їх умови не відповідають правилам “витагнутої руки”.	
	Придбання робіт, послуг у нерезидентів–неплатників ВПК або надання майна, робіт, послуг таким нерезидентам, якщо розрахунки по ним перевищують 360 днів.	
Операції з пов'язаними особами-нерезидентами	Платежі пов'язаним особам-нерезидентам, що знаходяться в державах з низькою ставкою податку на прибуток (ставка податку < 13%), або якщо сума боргів перед такими нерезидентами більша ніж у 3.5 рази за суму власного капіталу (для банків і фінансових установ в 10 разів)	5%
Операції з іншими платниками ПВК	Виплата дивідендів, повернення внесків до статутного капіталу, спільної діяльності	Не оподатковується
	Сплата роялті, використання трансфертних цін	
	Фінансова допомога, відсотки та інші прирівняні платежі	
Отримання прибутку підприємством	Операції, що призводять до збільшення фінансового результату	Не оподатковується

Складено автором на основі [42]