

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Податок на прибуток підприємств у системі
фінансово-економічних відносин»**

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

Огороднічук
Олена
Миколаївна

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Василенко
Антоніна
Василівна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Макогон
Валентина
Дмитрівна

Завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ.....	6
1.1. Економічна суть оподаткування прибутку підприємств та його роль у фінансово-економічній системі країни.....	6
1.2. Досвід побудови системи прибуткового оподаткування підприємств у країнах з розвинутою та трансформаційною економікою.....	10
РОЗДІЛ 2. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЯК СКЛАДОВА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ.....	17
2.1. Фіскальна роль податку на прибуток підприємств в Україні.....	17
2.2. Прибуткове оподаткування підприємств в Україні.....	25
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ.....	35
3.3. Пріоритетні напрями вдосконалення чинного механізму оподаткування прибутку підприємств в сучасних умовах економічного розвитку України....	35
3.2. Оптимізація використання фіскального та регулюючого потенціалу податку на прибуток підприємств.....	41
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкових відносин побудова ефективної податкової системи залишається одним із найважливіших аспектів існування держави та її розвитку. Податок на прибуток, що наразі функціонує у відповідності до сформованих Україною норм та правил виконує, в першу чергу, фіскальну функцію. Проте українські реалії свідчать про те, що протягом останніх років його фіскальна ефективність поступово зменшувалася.

Досвід розвинених країн свідчить про те, що оподаткування прибутку може виконувати також унікальну регулюючу функцію, впливати на розвиток стратегічно важливих галузей економіки, територій, змінювати інвестиційний клімат та соціальне життя держави. Податок на прибуток підприємств займає чільне місце у податковій системі усіх країн, оскільки його фіскальний та регулюючий потенціал виступають потужним засобом державного впливу на економічну поведінку суб'єктів господарювання. Недостатня фіскальна ефективність оподаткування прибутку підприємств, а також невикористання державою потенціалу регулюючої ролі даного податку спричиняють його неефективність в податковій системі та економіці загалом. Саме тому реформування та зміни в системі оподаткування підприємств залишаються одним із пріоритетних завдань в розвитку української економіки, адже даний податок має значний вплив на інвестиції та розвиток ринків.

Фундаментальні основи оподаткування прибутку підприємств закладено в наукових працях як зарубіжних, так і українських фахівців. Цю проблему розглядали такі видатні науковці, як Майєрс С., Уілсон Дж. Д., Фрідмен М., Ван Хорн Дж. К., та інші. Серед вітчизняних вчених слід відзначити здобутки В. Базилевича, В. Глушко, В. Мельника, В. Міщенко, К. Шелохова та інших.

З огляду на перспективи реформування системи оподаткування в умовах соціально-економічних трансформацій, актуальним є подальше досягнення проблемних питань прибуткового оподаткування підприємств.

Метою дослідження є розробка пропозицій з вдосконалення нарахування та сплати податку на прибуток на основі аналізу результативності поточної політики оподаткування прибутку в Україні та оцінці зарубіжного досвіду. Пріоритетним є визначення кроків його подальшого реформування з метою максимального використання потенціалу регулюючої ролі податку.

Завданнями дослідження є ознайомлення з теоретичними основами оподаткування прибутку підприємств; розкриття зарубіжного досвіду прибуткового оподаткування в розвинених країнах та державах, що розвиваються; аналіз фіскальної ефективності даного податку в Україні та дослідження проблем, що існують в поточному механізмі оподаткування; узагальнення змін та пропозицій щодо покращення ефективності оподаткування прибутку.

Об'єктом дослідження випускної кваліфікаційної роботи є податок на прибуток підприємств в Україні.

Предметом дослідження є фінансові відносини, що виникають між платниками податків та державою у процесі нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовувалися такі методи дослідження як методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, метод групування та порівняння, різноманітні прийоми статистичних методів та економічних методів, табличний та графічний методи тощо.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі і нормативні акти з питань оподаткування прибутку підприємств, основним нормативним джерелом є Податковий кодекс України. Серед основних наукових досліджень, присвячених проблемі реформування податку на прибуток, слід відокремити праці І. Чугунова, А. Павелко, В. Баранової, Ю. Дзвінківської, Б. Яреми, І. Таптунової, Т. Єфименко, Д. Серебрянського, Ю. Турянського, М. Пасічного, в яких досліджено еволюцію, сучасний стан і тенденції розвитку оподаткування в Україні. Для розрахунків були використані державні бази даних, Офіційного

видання Державної фіскальної служби України Вісник, групи Світового банку, ОЕСР та інші.

Наукова новизна роботи базується на аналізі поточного стану прибуткового оподаткування в Україні із врахуванням досвіду розвинених країн та країн із трансформаційною економікою. Визначені основні тенденції розвитку податку на прибуток в розвинених країнах та на основі аналізу структури податкових надходжень інших країн та динаміки співвідношення податку на прибуток до ВВП доведено тенденцію зменшення фіскальної ролі даного податку. На основі аналізу існуючих проблем оподаткування прибутку в Україні визначено комплекс змін, які необхідні для збільшення ефективності механізму даного прибутку. Зокрема, запропоновано зміни в уже існуючому інструменті пришвидшеної амортизації та висунуто ідею запровадження інвестиційного податкового кредиту як базових кроків до використання потенціалу регулятивної функції податку в Україні.

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження розкривають ефективність оподаткування прибутку підприємств не лише як інструменту наповнення державного бюджету, але й як засобу побудови взаємовідносин між державою, підприємцями та суспільством. На основі аналізу фіскальної ефективності та існуючих проблем податку в Україні, а також дослідження міжнародного досвіду, надано рекомендації щодо реформування податку на прибуток підприємств. За результатами дослідження опубліковано наукову статтю на тему «Податок на прибуток підприємств у системі фінансово-економічних відносин».

Обсяг та структура роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів в яких викладено основний матеріал дослідження, висновків, списку використаних джерел та додатків. Робота розміщена на 49 сторінках, містить 12 рисунків та 5 таблиць. Список використаних джерел складається з 56 джерел.

РОЗДІЛ 1

ТОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна суть оподаткування прибутку підприємств та його роль у фінансово-економічній системі країни

Податком на прибуток вважають прямий податок, який сплачується підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації робіт, послуг або продукції, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій [1].

Податок на прибуток підприємств відіграє важливу роль як у податковій системі нашої держави, так і в податкових системах інших країн світу. У світовій практиці цей податок є одним із основних джерел формування бюджету. Проте варто зазначити, що незважаючи на те, що в більшій мірі він виконує фіскальну функцію, йому притаманна також і важлива регулююча роль – прибуткове оподаткування може бути чинником значного впливу на розвиток підприємств та економіки, притоку інвестицій та конкурентоспроможності ринку, оскільки воно може бути стимулюючим або дестимулюючим фактором впливу на економічні процеси [2].

Сьогодні податок на прибуток підприємств є одним із найвагоміших із групи прямих податків у податковій системі України. Податок на прибуток має двозначний характер: з одного боку, він, як частина податкової системи, виступає специфічною формою виробничих відносин, у чому складається його суспільний зміст і з іншого боку, він є частиною вартості національного доходу в грошовій формі, зокрема, доходу юридичних осіб, що характеризує його матеріальний зміст [3, с.69].

Використання податку на прибуток підприємств як зручного інструмента державного регулювання економічних процесів здійснюється через вибір

напрямку розподілу прибутку, організаційно-правової форми ведення бізнесу, виду господарської діяльності, методів фінансування інвестицій, розподіл і перерозподіл ВВП, стимулювання сфер діяльності, інвестицій і інновацій тощо [4, с.162].

З економічної точки зору, податки виступають інструментом фіскальної політики держави і одночасно методом непрямого регулювання економічних процесів на макрорівні. Задля кращого розуміння сутності та ролі податку на прибуток підприємств, необхідно окремо розглянути та дослідити категорію «прибуток».

Прибуток є одним з показників фінансових результатів господарської діяльності суб'єктів підприємництва. Саме прибуток визначає мету функціонування організації та являється об'єктом оподаткування. Під поняттям прибуток розуміється перевищення в грошовому вираженні таких доходів як, наприклад, виручка від реалізації товарів, робіт, послуг над витратами на виробництво, придбання і збут цих товарів, робіт, послуг. Прибуток підприємства характеризує кінцеві фінансові результати діяльності конкретного підприємства, розмір його грошових накопичень. Він є джерелом фінансування витрат на виробничий і соціальний розвиток організації. Частина прибутку вилучається державою у формі податку і таким чином, являється джерелом фінансування державних витрат [5].

Прибуток це основне внутрішнє джерело формування фінансових ресурсів організації. Він розуміється як узагальнюючий показник, наявність якого свідчить про ефективність виробництва, фінансовий стан підприємства, які водночас характеризують конкурентоспроможність підприємства, його платоспроможність, можливість виконання зобов'язань перед державою та іншими суб'єктами.

Податок на прибуток є прямим податком, який має важливе фіскальне значення і широкі можливості для регулювання та стимулювання підприємницької діяльності. Він дає змогу регулювати:

- основну правову форму організації підприємств;
- розподіл прибутку;
- визначення методу залучення інвестицій;
- визначення та поділ трудових та матеріальних ресурсів між різними сферами підприємництва;
- розподіл та перерозподіл ВВП;
- темп економічного росту на макрорівні.

Окрім даної фінансової функції, податковий механізм використовується також для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку та структуру [4]. В економічній літературі можна зустріти думку, що податок на прибуток підприємств виступає тим чинником, за допомогою якого регулюються економічні процеси, стимулюється економічна активність. Важливість податку на прибуток підприємств полягає і в тому, що він виступає інструментом податкового охоплення створеного валового доходу, має вплив на прийняття рішень на макрорівні а також виступає важелем, який регулює інноваційну діяльність підприємств. Варто зауважити, що саме при такому розгляді податку на прибуток підприємств, аналізуючи всі його характеристики та сучасну роль можливо встановити його економічний чи фіскальний зміст.

Як було зазначено раніше податок на прибуток підприємств в Україні виконує досить значну фіскальну роль. Це обумовлено перш за все пропорціями в розподілі ВВП, які склалися історично: в централізовано-плановій економіці основну масу доходів бюджету становили надходження від державних підприємств і досить незначну - податки з населення, оскільки штучно стримувався фонд споживання і збільшувався фонд нагромадження. В нинішніх умовах поступово вирівнюється співвідношення між фондом споживання і нагромадження, наслідком чого є поступове зменшення бюджетного значення податку на прибуток підприємств і збільшення податку на доходи фізичних осіб [6, с.32]. Проте податок на прибуток підприємств крім фіскальної ролі несе в собі широкі можливості для регулювання і стимулювання підприємницької

діяльності. За допомогою цього податку держава може впливати на розвиток окремих галузей або регіонів, на виробництво пріоритетних товарів, робіт, послуг, на пожвавлення інвестиційної та інноваційної діяльності, розвиток конкурентних відносин тощо. Інструментами, які дають змогу використовувати регулюючу роль податку вважаються диференційовані податкові ставки для окремих платників податків та видів доходів, надання цільових пільг, застосування прискорених методів амортизації, створення пільгових податкових режимів тощо. Податок на прибуток може ефективно впливати на діяльність підприємств в країні та ринок. Таким чином, до однієї з позитивних сторін податку на прибуток підприємств можна віднести значні можливості для регулюючого впливу на ринок та економіку.

До недоліків цього податку слід віднести досить складний порядок його визначення, що створює проблеми як для платників, так і для контролюючих органів, також існують значні можливості щодо ухилення від сплати. Крім того, прибуток у ринковій економіці – це величина нестабільна, його розмір постійно коливається на різних фазах економічного циклу, а тому, оподаткування прибутку, з однієї сторони, є «вбудованим стабілізатором» економічного розвитку, тобто автоматично пом'якшує циклічні коливання економіки, а з іншої – створює проблеми для планування та формування бюджетних надходжень у періоди економічного спаду [4, 7, 8].

Отже, економічна сутність податку на прибуток підприємств полягає в тому, що він виступає інструментом податкового охоплення створеного валового доходу, відіграє важливу роль у формуванні бюджету, має вплив на прийняття рішень на макрорівні а також виступає важелем, який регулює інноваційну та інвестиційну діяльність підприємств. Крім того, податок на прибуток – це своєрідний індикатор ділової активності національної економіки та мірило добробуту суб'єктів господарювання. Саме в даному аспекті розуміння та характеристики податку на прибуток підприємств стає зрозумілою його економічна сутність.

1.2. Досвід побудови системи прибуткового оподаткування підприємств у країнах з розвинуеною та трансформаційною економікою

У різних країнах світу корпоративне оподаткування відрізняється одне від одного за структурою, елементами, законодавчою базою, метою застосування тощо. Це закономірно, оскільки різні податкові системи формувалися під впливом різних чинників. Основою виникнення українського податку на прибуток є нормативи відрахувань від прибутку, які існували в СРСР. Податок на прибуток в розвинених країнах виник в процесі еволюції, яка зумовлена розвитком акціонерної форми власності [9]. Це одна із особливостей, яку варто враховувати при запозиченні зарубіжного досвіду, або здійснення порівняльного аналізу.

У більшості розвинених країн світу використовують податок на прибуток корпорацій (corporate income tax), який за своєю суттю та механізмом є майже аналогічним до податку на прибуток підприємств. Варто також зазначити, що в доходи від даного податку можуть спрямовуватися на різні напрямки [10]:

- Німеччина, Іспанія, Греція, Ірландія, Канада спрямовують надходження на стимулювання інвестицій;
- Бельгія, Люксембург, Франція, Таїланд, Англія, Туркменістан - на розвиток малого бізнесу;
- Португалія, Італія, Білорусь, Китай - на розвиток депресивних територій;
- Німеччина, Японія, Росія - на вирівнювання бюджетів різного рівня.

Додатково даним податком обкладаються дивіденди, отримані від ведення бізнесу: зазвичай це призводить до подвійного оподаткування, оскільки опісля дивіденди додатково обкладаються податком на доходи фізичних осіб (personal income tax). В свою чергу оподаткування дивідендів в розвинених країнах грає значну роль у накопиченні бюджетних коштів.

Однією з характерних особливостей корпоративного оподаткування в розвинених країнах є прогресивна ставка та поділ ставки на дві частини –

державну (федеральну) та місцеву (муніципальну). Наприклад, в США прогресивна ставка корпоративного податку складається з двох частин: федеральної ставки та ставки податку в кожному штаті, розмір якої визначається окремо [11]. Податок застосовується до прибутку корпорації, причому оподатковується як прибуток, одержаний підприємством, так і виплачений у вигляді дивідендів його власникам (акціонерам). Таким чином, дивіденди у США оподатковуються двічі: під час оподаткування індивідуальних доходів громадян та на рівні корпоративного оподаткування. В результаті сукупний тягар обох податків може сягати і навіть перевищувати 60%. Таке оподаткування свідчить про те, що податкова система США розмежовує суб'єктів сплати, посилюючи податковий тиск на розподілений прибуток [12]. Фізичні особи підприємці мають можливість оподатковуватися за нижчою ставкою, але в такому випадку вони додатково сплачують податки на самозайнятість, що покривають соціальне страхування тощо [11]. Сума прибутку підприємств може бути зменшена на суму витрат на благодійну діяльність – таким чином держава стимулює компанії бути більш соціально спрямованими та залученими в життя суспільства. Така політика в тому числі допомагає державі зекономити кошти бюджету, які могли б бути витрачені на соціальні програми та допомогу.

Німеччина використовує також податок на прибуток корпорацій. Основна федеральна ставка становить 15%, додатково кожен місцевий муніципалітет встановлює окрему ставку, яка сплачується підприємствами в конкретному регіоні. До ставки податку додається також 5,5% солідарного платежу. У доходах бюджету питома вага цього податку протягом багатьох років знаходиться на рівні 2 – 6%. Проте він відіграє значну роль у регулюванні виробничо-фінансової діяльності підприємств. Корпоративний податок справляється в комплексі з податком на доходи від капіталу, що стягується з фізичних осіб безпосередньо при виплаті доходів з капіталу: дивідендів і відсотків. Податок на капітал забезпечує близько 4% загальної суми податкових

надходжень. Оподатковуванню підлягає сума дивідендів після сплати корпоративного податку [13].

У ФРН встановлено різні рівні корпоративного податку для нерозподіленого прибутку і прибутку, що розподіляється у вигляді дивідендів. На перший погляд, має місце подвійне оподаткування прибутку: спочатку на рівні фірми, а потім – на рівні акціонерів. З метою усунення подвійного оподаткування в ФРН застосовують систему заліків [14].

За науковими та статистичними дослідженнями можна простежити, що ставка на прибуток корпорацій в більшості країн світу протягом останнього десятиліття поступово знижувалася, що показано в Табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Динаміка ставок податку на прибуток корпорацій в різних країнах світу

[15]

Країна	Рік										Зміна ставки (відношення значення)
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	
Німеччина	29,41	29,37	29,38	29,55	29,58	29,72	29,72	29,79	30,00	30,00	2,01
Франція	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,00	31,00	-6,99
Японія	40,69	40,69	38,01	38,01	35,64	33,86	30,86	30,86	30,86	30,62	-24,75
США	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	27,00	27,00	-32,50
Литва	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	0,00
Білорусь	24,00	24,00	18,00	18,00	18,00	18,00	18,00	18,00	18,00	18,00	-25,00
Польща	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	0,00
Україна	25,00	25,00	21,00	19,00	18,00	18,00	18,00	18,00	18,00	18,00	-28,00
Середня ставка по ЄС	21,64	20,83	20,44	20,60	20,42	20,05	19,97	19,53	19,48	19,17	-11,41
Середня ставка по світу	24,65	24,52	24,38	24,17	23,88	23,77	23,62	24,06	24,02	23,7	-3,69

Аналізуючи Табл. 1.1. можна помітити те, що ставка на прибуткове оподаткування має чітку тенденцію до зниження в більшості країн світу. Найбільшого зниження вона зазнала в США, але в деяких країнах залишилася без незмінною – зазвичай це країни, які вже мають невисокий рівень

податкового навантаження (наприклад, Литва або Польща). Порівнюючи номінальну ставку в Україні зі ставками оподаткування доходів корпорацій у економічно розвинених країнах, можна зробити висновок, що в Україні діє досить низька ставка оподаткування прибутку підприємств. При цьому необхідно зауважити, що безпосереднє порівняння ставок податку на прибуток підприємств (корпорацій) у різних країнах не є повністю коректним, оскільки воно не враховує різницю у підходах до визначення бази оподаткування, надання податкових пільг та знижок тощо. Для аналізу загального оподаткування доданої вартості суб'єкту господарювання використовується інтегральний показник, який розраховується, як відношення усіх податків та обов'язкових платежів, які сплачує усереднене підприємство, що діє на внутрішньому ринку до величини отриманого прибутку. За даними Всесвітнього банку загальне податкове навантаження на суб'єкти господарювання в Україні цілком співставне з середнім показником країн Організації економічного співробітництва та розвитку [16].

Протягом останніх років досить часто в світі також дискутують про недоліки класичної моделі оподаткування та її альтернативи. Класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств є найпоширенішою в більшості світу, в тому числі майже в усіх країнах, які входять до Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). Серед недоліків цієї моделі виділяють проблеми із накопиченням збитків, ведення окремого обліку податкової амортизації, агресивні схеми податкового планування тощо [14].

Найактуальнішим на сьогодні заміником класичної моделі є оподаткування розподіленого прибутку. Країною, яка першою наважилася втілити в життя дану модель є Естонія. У 2000 році ця держава зробила це з метою сприяння розвитку підприємництва, заохочення додаткових інвестицій і створення нових робочих місць. Підприємства сплачують 20% лише з розподіленого прибутку, більше того цей податок є остаточним [17]. Згідно з

дослідженнями Податкового Фонду – провідної незалежної організації США з дослідження податкової політики, на даний час саме Естонія має найбільш конкурентоспроможну податкову систему в ОЕСР [18]. Зокрема, Естонія протягом останніх років займає перше місце в загальному рейтингу Індексу конкурентоспроможності податкових систем (International Tax Competitiveness Index), а в частині оподаткування прибутку підприємств займає друге місце, поступившись місцем Латвії [19, с.6].

Варто зазначити також і те, що в більшості розвинених країн у податку на прибуток корпорацій переважає регулююча роль, а не його фіскальне призначення. Чітко простежується те, що основу податкових надходжень в розвинених країнах становлять прямі податки, а саме податок на індивідуальні доходи. В той же час оподаткування підприємств не займає основну бюджетоутворюючу роль, оскільки в структурі доходів займає в середньому 9%, що говорить про більше значення індивідуальних та споживчих податків. Це підтверджується і структурою податкових надходжень бюджетів країн, яку можна побачити в Табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Структура податкових надходжень в різних країнах світу та їх частка у ВВП за 2015-2017 рр. [20, 21,22]

	Дохід від податків до ВВП, %			Дохід від податку у загальному податковому доході бюджету у 2016 р., %			
	2017 р.	2016 р.	2015 р.	ПДФО	Податок на прибуток	Виплати на соціальне страхування	ПДВ
ОЕСР, середнє значення	34,2	34	33,7	23,8	9	26,2	20,2
Німеччина	37,5	37,4	37	26,6	5,2	37,6	18,5
Франція	46,2	45,5	45,3	18,8	4,5	36,8	15,2
США	27,1	25,9	26,2	40,3	7,6	24,0	0,0
Литва	29,8	29,8	28,9	13,4	5,4	40,8	26,2
Польща	33,9	33,4	32,4	14,5	5,5	38,1	21,1
Мексика	16,2	16,6	15,9	20,4	21,0	13,0	23,7
Туреччина	24,9	25,3	25,1	14,6	6,5	28,8	19,8
Словаччина	32,9	32,4	32,2	10,2	10,8	43,5	20,6
Естонія	33,0	33,7	33,3	17,2	5,0	33,2	27
Україна	27,8	27,3	25,6	21,3	9,3	-	36,2

Не можна обійти увагою той факт, що в більшості країн оподаткування доходів юридичних осіб, що не є корпораціями, здійснюється за правилами оподаткування фізичних осіб або за зниженими ставками. Наприклад, в Польщі для підтримки новоствореного бізнесу підприємства можуть звільнитися від оподаткування протягом першого року існування [23]. Ще одним інструментом регулювання діяльності підприємств, який активно використовується у ВБ, Франції, Італії, США та інших країнах, є інвестиційний податковий кредит [24].

Основними тенденціями оподаткування прибутку підприємств протягом останніх 10 років є:

- зростання коефіцієнту відношення податку на прибуток до ВВП (див. Табл. 1.2); зменшується значення корпоративного оподаткування в податкових доходах бюджету, податок на доходи фізичних осіб та ПДВ збільшують свою роль у формуванні доходів держави [20, с. 2]; це зумовлено тим, що доходи підприємств спрямовані на розширення виробництва, а доходи громадян – на споживання, яке набуває все більшого значення в світовій економіці;

- ставки податку на прибуток підприємств мають тенденцію до зниження майже в усіх країнах світу (див. Табл. 1.1); зростає роль інструментів податкового стимулювання.

- відбувається посилення контролю за трансфертним ціноутворенням, вдосконалюється міжнародна правова база, все більш актуальною стає боротьба з офшорами, акцентується увага на контролі за розмиванням бази оподаткування (BEPS);

Дослідження економістів ОЕСР доводять те, що саме податки на прибуток корпорацій є найбільш шкідливими для економічного зростання. Корпоративні податки мають негативний вплив на нагромадження основного капіталу, що знижує його продуктивність, а це впливає на зниження росту ВВП. Безумовно, зниження податкового навантаження сприятиме збільшенню вільних коштів у суб'єктів господарювання, але, з іншого боку, щонайменше у

короткостроковому плані, може значно скоротити доходи бюджету. Часовий лаг з моменту зміни податкової політики до початку реального зростання доходів бюджету становить від 0,5 до 2 років. Розрахунки, проведені по країнах ОЕСР за 35– річний період показали, що скорочення податкового тиску на 10 відсоткових пунктів призводить до зростання ВВП на 0,5-1 в. п. за рік [25].

Отже, порівняльний аналіз зарубіжного досвіду функціонування механізму прибуткового оподаткування дає підстави зробити висновок про існуючі відмінності природи виникнення та існування діючого українського механізму і західного податку на прибуток. Серед існуючих тенденцій корпоративного оподаткування можна виділити фокусування розвинених держав на регулюючій функції даного податку, збільшення різноманіття інструментів за допомогою яких держави світу намагаються позитивно вплинути на розвиток бізнесу, що в майбутньому буде гармоніювати з фіскальною роллю податку на прибуток підприємств. Актуалізується також питання контролю за тінізацією економіки, регулювання діяльності підприємств та розподілення їх прибутку в умовах глобалізації.

РОЗДІЛ 2

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЯК СКЛАДОВА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1. Фіскальна роль податку на прибуток підприємств в Україні

У сучасному світі, характерною рисою податкових систем країн є поєднання прямих та непрямих податків. При цьому, має місце певна відмінність у їх співвідношенні. Зокрема, в останні два десятиліття загальне співвідношення прямого та непрямих оподаткування в деяких розвинутих країнах має такий вигляд:

- прями податки переважають у Данії, Канаді, Австрії, Нідерландах, Швейцарії, США; зростання їх ролі відбулось у Великобританії, Німеччині, Японії;

- непрямі податки домінують у Норвегії, Франції, Австралії, Італії, Греції, Іспанії; зростання їх ролі відбулося у Швеції [26, с. 31].

Україна належить до групи тих країн, в яких левову частку податкових надходжень до бюджету забезпечують непрямі податки. Їх домінуюча позиція в структурі доходів Державного бюджету України має певне соціально-економічне підґрунтя. Так, коли в країні має місце низький рівень податкової культури та високий рівень тінізації економіки, саме непрямі податки в більшій мірі забезпечують наповнення державної казни. Пов'язано це з тим, що ухилення від сплати непрямих податків практично неможливе, або набагато складніше. Тому, значне фіскальне значення непрямих податків є характерним для країн що розвиваються та країн з емерджентною економікою, в тому числі й для України.

Варто відмітити, що у вітчизняній практиці податку на прибуток підприємств характерні деякі особливі риси. Зокрема, згідно досліджень фахівців Офісу з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, у 2011-2017 роках, великі платники податків, які становлять близько

1% зареєстрованих в Україні юридичних осіб, чисельність яких становить понад 270 000, забезпечували 55-60% надходжень податку на прибуток підприємств. Так, у 2018 році, 30% надходжень до Зведеного бюджету України від оподаткування доходів бізнесу надійшло від 100 найбільших платників податків, майже 16% з яких – надійшли від 10 найбільших платників, що ми можемо простежити в Табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Топ-10 компаній за розміром сплати податку на прибуток підприємств у 2018 році, млрд грн [27,28]

№	Компанія	Сума податкових платежів, млрд грн	Частка у загальних податкових надходженнях бюджету, %
1	ПАТ «Укргазвидобування»	41,30	4,19%
2	АТ «Національна Акціонерна Компанія «Нафтогаз України»	28,10	2,85%
3	ПрАТ «А/Т Тютюнова Компанія «В.А.Т.-Прилуки»	16,00	1,62%
4	ПАТ «Укрнафта»	15,50	1,57%
5	ПрАТ «Філіп Морріс Україна»	14,80	1,50%
6	ПАТ «Джей Ті Інтернешнл Україна»	9,70	0,98%
7	ПАТ "Укртатнафта"	9,10	0,92%
8	АТ "Імперіал Табако Продакшн Україна"	7,40	0,75%
9	АТ «Укртрансгаз»	6,60	0,67%
10	ДП "Енергоринок"	6,5	0,66%
	Всього	155,00	15,72%

У 2017 та 2016 роках частка податків сплачених десятьма найбільшими платниками податків становила 18,3% та 17,2% відповідно. Тобто можна простежити тенденцію незначного зниження цієї частки протягом кількох останніх років. До першої трійки галузей, які забезпечують найбільший обсяг сплати податку до бюджету, належать промисловість, торгівля, транспорт та зв'язок (сумарно близько 75 %) [29].

Крім рівня доходів, який безпосередньо впливає на величину сплаченого податку цими підприємствами, іншим фактором, який спричиняє таку частку доходів від найбільших платників є те, що створені для них законодавством умови ведення бізнесу та адміністрування зменшують можливості ухилення від

сплати податків. Незважаючи на те, що українська податкова система зазнала певних реформаційних змін у 2015 році, спостерігається подальше ухилення від сплати податку на прибуток і, як наслідок, відбувається зниження його фіскальної ефективності. Так, в результаті ухилення від оподаткування втрати Державного бюджету України за підсумками 2017 року становили 180 млрд. грн., і зокрема через використання офшорних схем – 50-65 млрд. грн. [30]. Причиною виявлених тенденцій стали проблеми як в системі справляння податків, так і складність та неузгодженість податкового законодавства. На сучасному етапі розвитку України, вітчизняна податкова система характеризується численними недоліками, що призвели до криміналізації бізнесу та значного обсягу тіньового сектору. Впродовж останніх п'яти років рівень тіньової економіки в Україні коливався в межах від 34,0% до 46,1% ВВП (див. Рис. 2.1). Це значення суттєво перевищує аналогічний показник таких європейських країн, як Угорщина (20,0%), Чехія (19,0%), Словаччина (18,0%), Норвегія (7,0%), Швеція (6,0%), Латвія (24,2%).

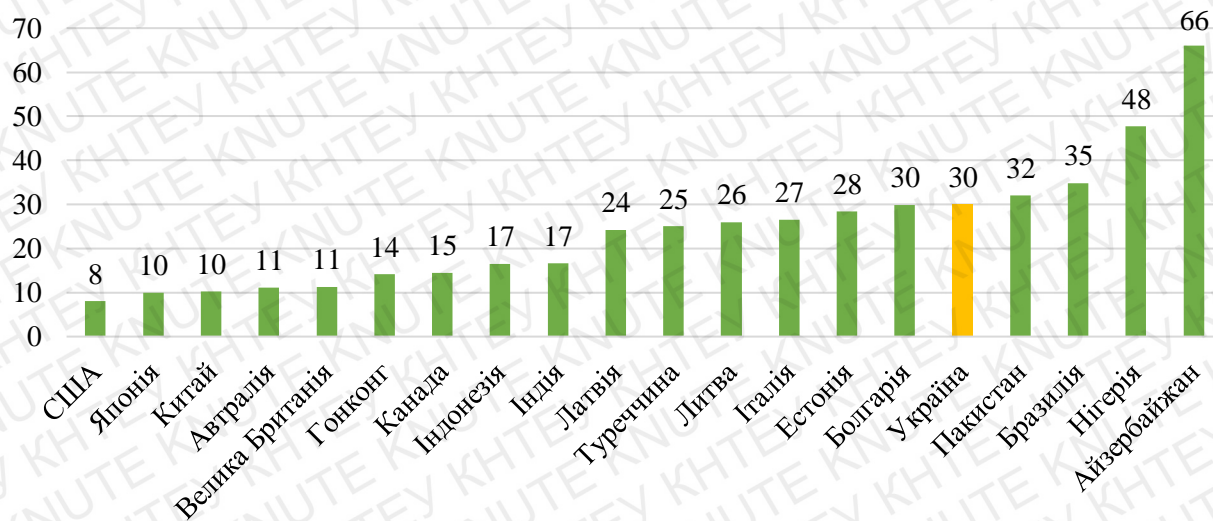


Рис. 2.1. Рівень тіньової економіки в деяких країнах світу за підсумками 2018 року, % [30, 31]

Податок на прибуток підприємств є фактично податком на капітал. Як свідчить світовий досвід, якщо ефективна ставка податку на капітал вкладений у бізнес є дуже високою, це може негативно вплинути на приплив інвестицій в

економіку країни. Ефективну ставку можна визначити шляхом співвідношення доходів від оподаткування до податкової бази.

Оподаткування прибутку підприємств на сьогодні є найвагомішою складовою із групи прямих податків у податковій системі України. Саме тому покращення сучасного стану податку на прибуток підприємств є однією із найважливіших соціально-економічних проблем, від швидкого вирішення яких значною мірою залежить подальший розвиток ринку [32].

Розмір надходжень до бюджету України напряму залежить від ставки оподаткування. Розглянемо динаміку ставки податку на прибуток підприємств в Україні за 2007-2019 роках, яка зображена на Рис. 2.2.

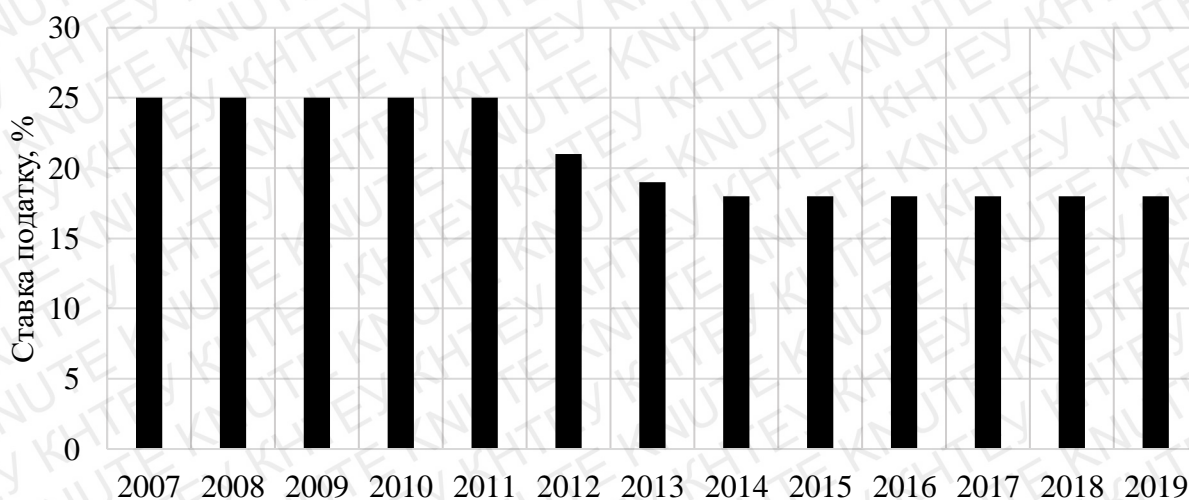


Рис. 2.2. Динаміка зміни номінальної ставки податку на прибуток підприємств в Україні [33, 34, 35]

Продовж 2008-2011 років ставка податку становила 25%. У 2012-2014 роках були внесені зміни до Кодексу, внаслідок чого ставка змінилась із 21% у 2012 році до 19% у 2013. Починаючи із 2014 року і по сьогоднішній день згідно із чинним нормами Кодексу ставка податку складає 18%.

Податок на прибуток підприємств є прямим відображенням фінансового успіху посередника, який напряму залежить як від внутрішнього, так і зовнішнього середовища. Позитивні зовнішні факти і явища, наприклад

стабільний розвиток економіки, позитивні економічні очікування, позитивні тенденції розвитку галузі, підвищення платоспроможності покупців тощо, сприяють розвитку підприємств, що проявляється у зростанні прибутку.

Негативні зовнішні фактори призводять до скорочення прибутків підприємців, а отже до скорочення надходжень до державного бюджету від податку на прибуток. Так негативні економічні події 2008 та 2014 років призвели до скорочення прибутків вітчизняних підприємств, що в свою чергу призвело до зменшення надходжень до державного бюджету. Розглянемо динаміку надходжень до державного бюджету від податку на прибуток підприємств, яка зображена на Рис. 2.3.



Рис. 2.3. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету України, млн. грн. [33, 34, 35]

Впродовж 2006-2008 років спостерігалось інтенсивне зростання надходжень до державного бюджету, проте світова криза 2008 року негативно вплинула на фінансові показники вітчизняної економіки, у тому числі підприємств, а отже надходження до бюджету скоротились із 47,46 млрд. грн. до 30,42 млрд. грн., або на 36%. Підприємства швидко почали відновлювати

ріст, так у 2010-2012 роках середньорічний ріст надходжень до державного бюджету складав 15%. Проте починаючи із 2013 року надходження знову зменшуються, особливо різке падіння спостерігалось у 2015 році, що було наслідком негативних економічних та політичних чинників. Надходження у 2015 році складають 68,85% від показника 2012 року. Протягом 2016-2018 років темп зростання номінальних надходжень склав 28,8%, проте використання абсолютних показників надходжень до державного бюджету не дає можливості порівнювати дані показники за різними роками. На Рис. 2.4 зображені надходження до державного бюджету, які скориговані на величину інфляції, за базовий рік взято 2007 рік, а саме 33,96 млрд. грн.

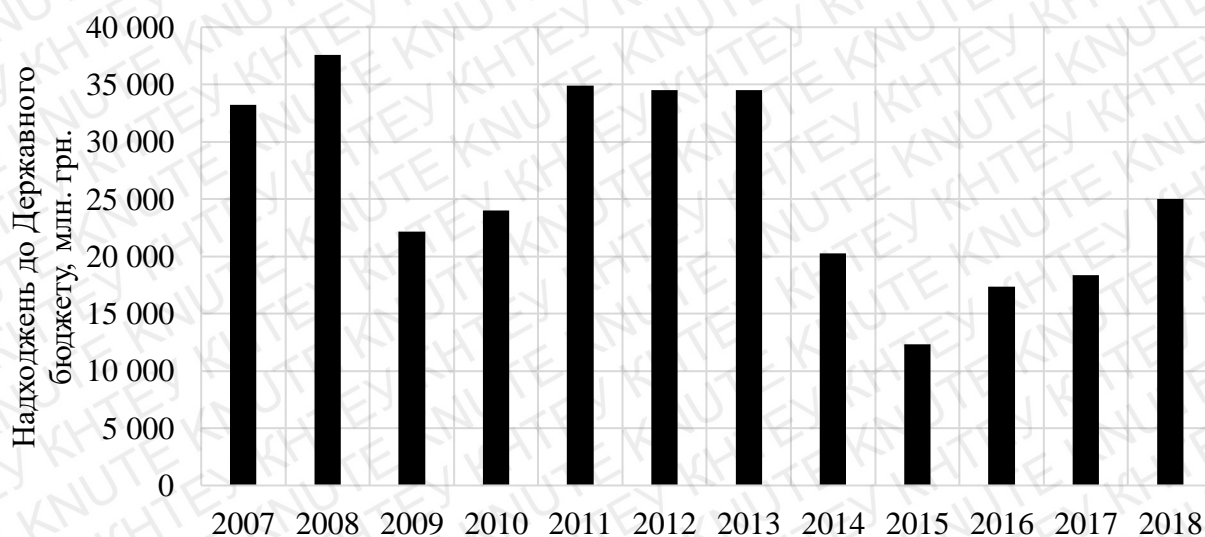


Рис. 2.4. Динаміка надходжень до Державного бюджету, скоригованих на інфляцію, млн. грн. [33, 34, 35]

Порівнюючи показники Рис. 2.3 та Рис. 2.4 можна дійти висновку, що інфляції не впливає на загальну тенденцію податкових надходжень до бюджету, оскільки графіки зростають і спадають на тих самих проміжках часу, змінюється при цьому лише швидкість реального росту. У 2009 році надходження скоротились на 42%, і склали 22,12 млрд. грн. (у реальному вираженні до 2007 року). Впродовж 2009-2012 років середньорічний реальний

ріст надходжень склав 10,52%. У 2015 році реальні надходження склали лише 35,77% від показника у 2013 році, скорочення склало 19,86 млрд. грн, проте починаючи у 2015-2018 роках, реальна вартість надходжень почала зростати, що є наслідком економічного зростання. Проаналізувавши ці показники можна чітко відслідкувати пряму кореляцію між надходженнями від податку на прибуток підприємств та темпами розвитку економіки.

Податкові надходження складають основну частину доходів державного бюджету України. При цьому податок на прибуток підприємств є одним із семи загальнообов'язкових податків, і займає важливу роль у формуванні податкових надходжень. За останні 10 років частка надходжень від податку на прибуток підприємств у загальній структурі податкових надходжень постійно скорочується. У 2007 році частка склала 21,02%. Протягом 2009-2013 років даний показник коливався у межах 16-17%. Проте у 2014 та 2015 роках спостерігаємо скорочення часток, які склали 11,25% та 6,54% відповідно (див. Рис. 2.5).

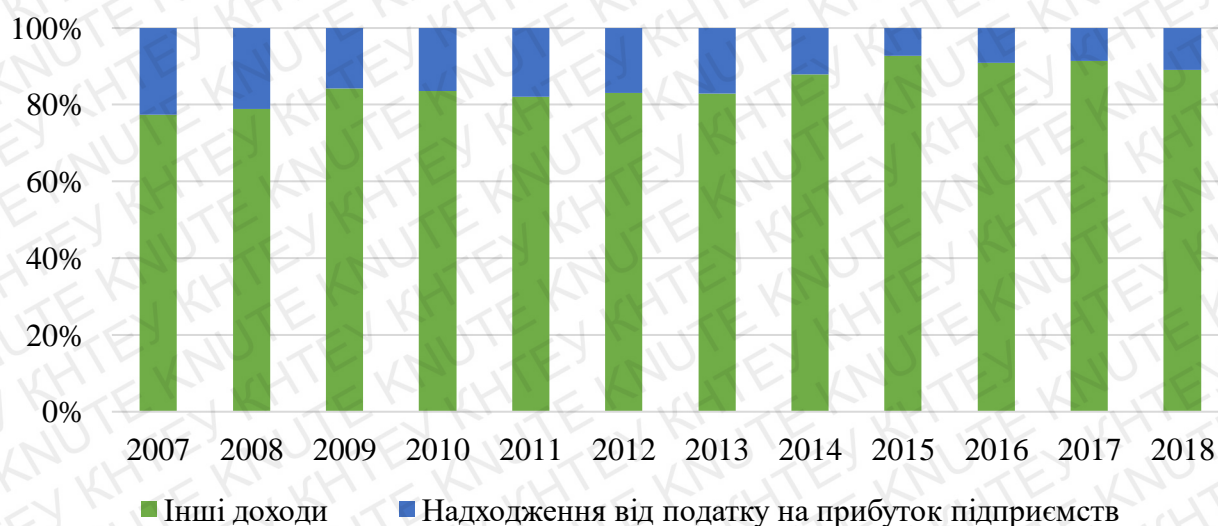


Рис. 2.5. Частка прибутку на податок підприємств у загальній структурі податкових надходжень до Державного бюджету України [33, 34, 35]

Активізація економіки у 2016-2018 роках призвела до зростання економічної активності підприємств в Україні, що спричинило незначне зростання частки надходжень від податку на прибуток у загальній структурі податкових надходжень до бюджету. Оскільки на Рис. 2.4 ми спостерігаємо низхідну тенденцію щодо реальних надходжень до державного бюджету від податку на прибуток підприємств, а також відповідно до Рис. 2.5 спостерігаємо скорочення частки цих надходжень у загальній структурі податкових надходжень – для того, щоб визначити яку частину дані надходження складають у дохідній частині бюджету необхідно побудувати графік частки надходжень від податку у дохідній частині бюджету (див. Рис. 2.6).

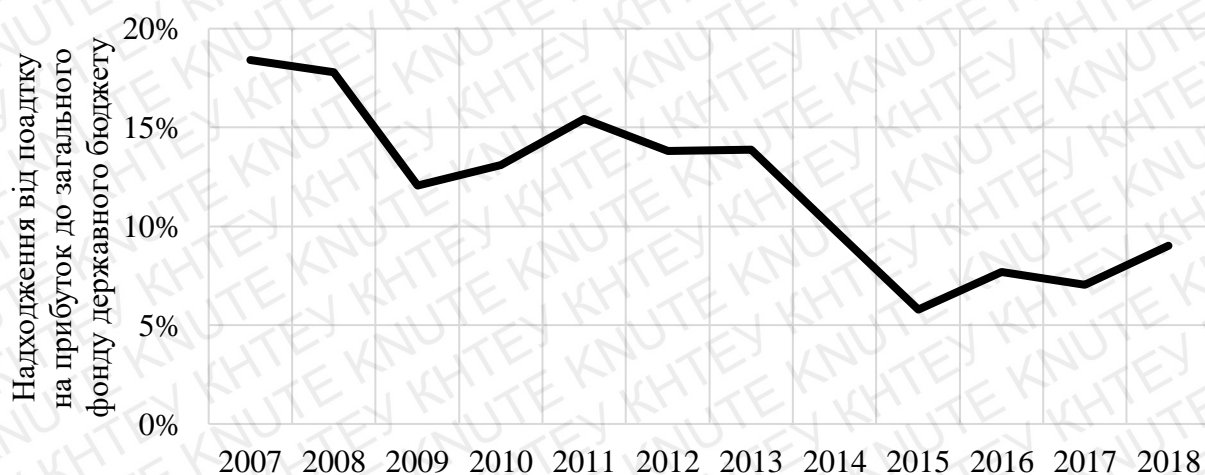


Рис. 2.5. Частка надходжень від податку на прибуток на підприємств у загальній структурі доходів державно бюджету, % [33, 35]

Таким чином, на даний час, механізм справляння податку на прибуток підприємств в Україні не використовує повністю свій фіскальний потенціал, а його частка в наповненні бюджету має тенденцію до зниження. Додатково має місце певна нерівномірність в податковому навантаженні серед підприємств, що проявляється в значному впливі великих платників на доходи Державного бюджету України.

2.2. Прибуткове оподаткування підприємств в Україні

В Україні оподаткування прибутку підприємств регламентовано III розділом Податкового кодексу України (далі - Кодекс). Платниками податку в Україні можуть бути як резиденти, так і нерезиденти (див. Додаток А). Платниками резидентами є ті юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність на території України, або за її межами. Платниками нерезидентами є особи з джерелом доходів в Україні, або постійні представництва, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників [1].

Об'єктом оподаткування вважають фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Результат діяльності, вказаний в звітності також збільшується або зменшується на різниці, визначені Кодексом (див. Додаток Б).

Платник податку, доходи від діяльності якого за останній річний звітний період не перебільшують 20 мільйонів гривень має право відмовитися від коригування результатів його діяльності на різниці. До такого доходу включаються виручка від реалізації продукції, інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи [2]. Також під оподаткування підпадають доходи від договорів страхування, доходи від випуску лотерей та букмекерської діяльності.

Дуже важливим елементом є ставки оподаткування. Вони можуть бути твердими, пропорційними та прогресивними. В Україні на даний момент оподаткування прибутку підприємств здійснюється за пропорційною ставкою 18 відсотків. Вона являється базовою ставкою для резидентів. Особливі ставки 0 та 3 відсотки застосовуються по операціях страхування. Для нерезидентів застосовуються ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків (див. Додаток В).

Важливим показником функціонування податкової системи є частка податку на прибуток підприємств у ВВП України. Розмір надходжень від податку на пряму залежить від фінансової успішності компаній, що в свою чергу впливає на розвиток економіки країни, а отже відображається у ВВП країни.

Таким чином, при економічному зростанні та рості ВВП, також повинні зростати прибутки підприємств, а отже і надходження до бюджету. В ситуації ж економічного спаду країни прибуток підприємств також буде скорочуватися, що прямопропорційно буде впливати на надходження від податку на прибуток.

Рис. 2.7. наочно ілюструє, що динаміка частки податку на прибуток у ВВП має низхідну тенденцію.

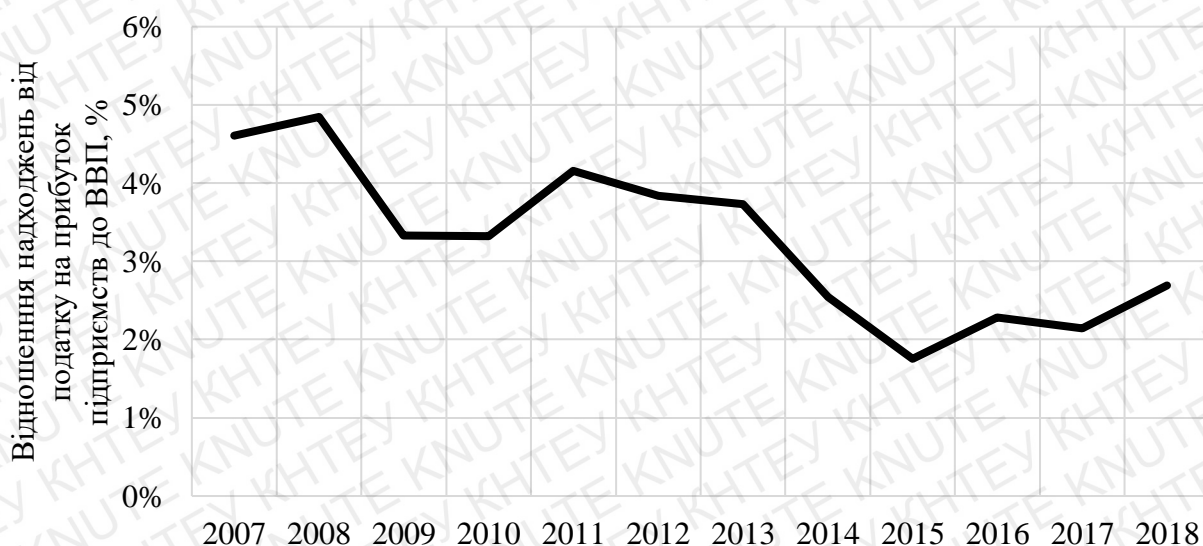


Рис. 2.6. Частка податку на прибуток підприємств у ВВП, % [33, 34, 35]

Частка податку на прибуток підприємств у ВВП має низхідну тенденцію, що видно із Рис. 2.7 дана тенденція має дві причини:

- по-перше, протягом 2007-2018 років відбувалося скорочення ставки оподаткування, що призвело до зменшення надходжень;
- по-друге, на даний показник впливає економічна криза та нестабільність, що прослідковується у 2008 та 2013-2015 роках

Позитивним показником є збільшення цієї частки у 2016-2018 роках, що є прямим наслідком збільшення надходжень від цього податку.

Проте, оскільки протягом 2007-2018 років ставка на податок була різною, співвідносити дані показники некоректно, тому слід побудувати графік частки податку на прибуток підприємств у ВВП, звівши при цьому надходження до однієї ставки 25%, яка діяла в Україні в 2007 році, що взятий за базовий при аналізі. Частка розрахована за формулою:

$$Ч_{ппп} = \frac{ПН_p \times K}{ВВП_p}, \quad K = \frac{25 \div СП_p}{100} \quad (2.1)$$

де $ПН_p$ – надходження Державного бюджету від податку на прибуток в конкретному році,

$ВВП_p$ – державний ВВП на станом на визначений рік,

$СП_p$ – ставка податку на прибуток у відповідному році.

Якщо привести податкові надходження від податку на прибуток підприємств до однієї ставки, наприклад 25%, на Рис. 2.8, то отримані дані свідчать про те, що даний показник має коливальний характер у межах 2,5-5% та (див. Додаток Г).

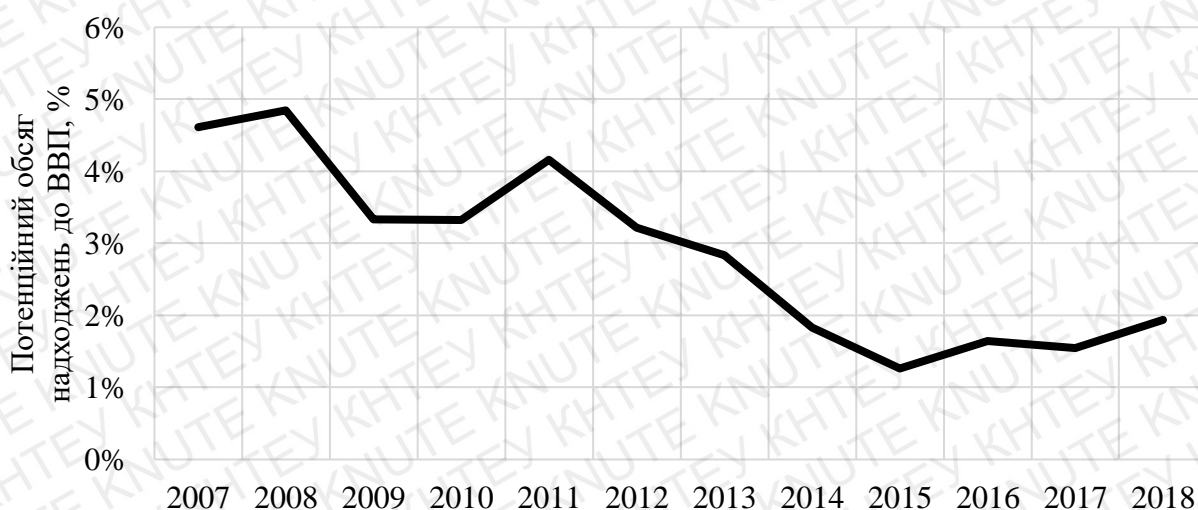


Рис. 2.7. Частка податку на прибуток підприємств у ВВП, за скоригованою ставкою оподаткування 25% [33,34,35]

На відхилення частки впливають економічні кризи, негативні явища та процеси в економічній системі України та світу. Як в динаміці фактичних часток податку на прибуток у ВВП за 2006-2016 роки (Рис. 2.7) прослідковується чітка спадна тенденція, так і в динаміці, скоригованій на ставку 25% (Рис. 2.8) відслідковується чітка низхідна чи висхідна тенденція. Зменшення ставки оподаткування, при цьому поступове скорочення ставки у 2011-2013 роках призвело до незначного зменшення податкових надходжень від податку на прибуток підприємств, проте не було основним фактором, який спричинив зменшення частки податку у ВВП.

Частка податку на прибуток підприємств також залежна від економічних негараздів, зокрема криз. Наприклад, у 2008-2009 роках скорочення частки клало 1,44%, а протягом 2013-2015 роках скорочення сягнуло 1,98%, а в 2015 році частка податку на прибуток підприємств склала 2,44%. Аналогічно до динаміки попередньо-розрахованих показників, частка доходів від податку на прибуток підприємств за скоригованою ставкою 25% у 2016 році зросла на 1,42% у порівнянні із попереднім роком. Протягом 2015-2018 років даний показник зростає в середньому на 0,19 в. п. щорічно, що свідчить про зростання ролі податку в формуванні прибутку підприємств у розподілі ВВП країни.

Обсяг надходжень податку на прибуток підприємств загального фонду Державного бюджету формується шляхом зарахування:

- 100% податку на прибуток підприємств державної власності;
- 90% податку на прибуток підприємств від інших організаційно-правових форм власності (підприємств та фінансових установ комунальної власності, приватних підприємств, банківських організацій, страхових організацій, іноземних юридичних осіб, підприємств, створених за участю іноземних інвесторів).

Специфічною також є динаміка щомісячних надходжень від податку на прибуток підприємств до державного бюджету, вона має чітко виражений

сезонний характер, а також у цілому повторює тенденції попередніх років (Рис. 2.9).

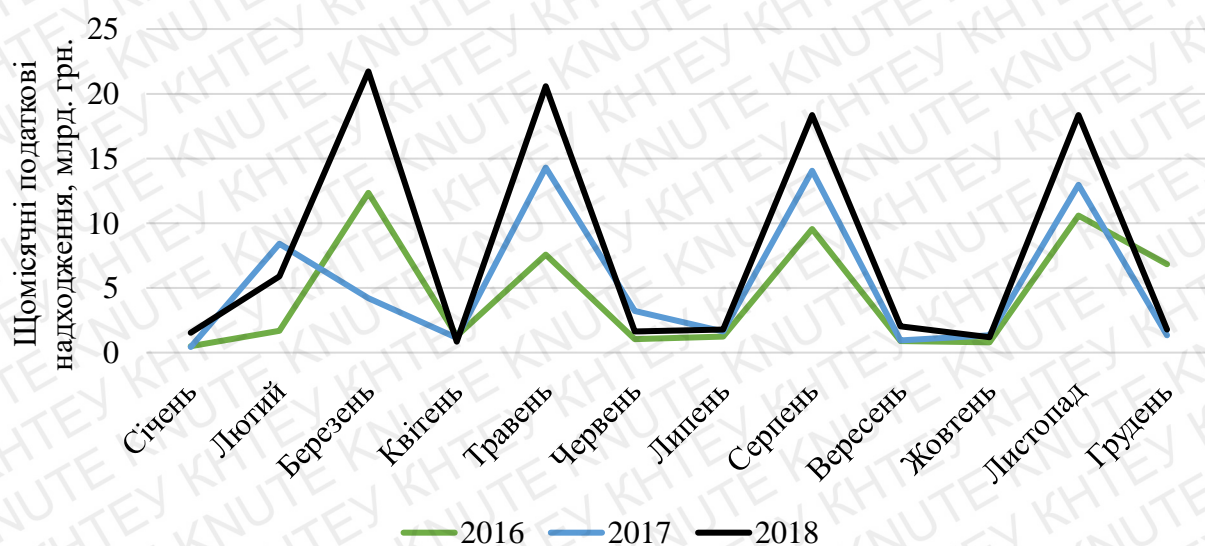


Рис. 2.8. Динаміка щомісячних надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету у 2016-2019 рр., млрд. грн. [33, 34, 35]

Так протягом 2016-2018 років спостерігаємо різке зростання надходжень у лютому, травні, серпні та листопаді. Щомісячна динаміка надходжень податку на прибуток підприємств за минулі 3 роки не має суттєвих відмінностей. Така ситуація виникла внаслідок застосування авансованого механізму сплати податку на прибуток підприємств, за яким розмір податкового зобов'язання визначається з огляду на результати попереднього року, остаточний перерахунок яких відбувається у березні.

Для того, щоб детальніше проаналізувати тенденцію надходжень до бюджету та виокремити основні причини цієї динаміки слід розглянути надходження від підприємств різних форм власності (див. Рис. 2.10).

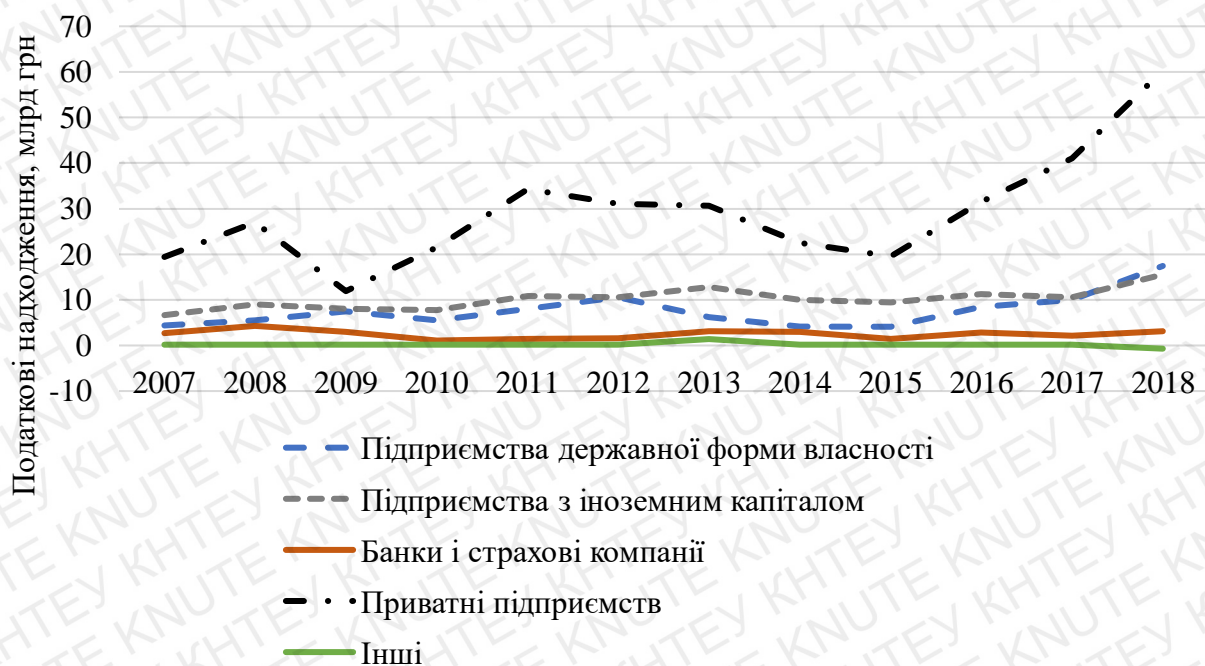


Рис. 2.9. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств різних форм власності та різних видів зайнятості до державного бюджету у 2017-2018 рр., млрд. грн. [33, 34, 35]

Основними платниками податку на прибуток підприємств є приватні підприємства, підприємства з іноземним капіталом, а також підприємства державної форми власності (Рис. 2.9). Оскільки надходження від приватних підприємств складають понад 50%, то коливання цих надходжень значною мірою визначає характер коливання загальних надходжень від податку на прибуток підприємств. Наприклад протягом 2010-2015 років надходження від податку на прибуток підприємств скоротилися із 54,32 млрд. грн. до 34,78 млрд. грн., або на 36,5%. При цьому податкові надходження від приватних підприємств скоротились від 34,3 млрд. грн. до 19,5 млрд. грн. або на 43,1%. Відновлення економічного зростання у 2016 році спричинило зміну динаміки, причому зростання до попереднього року у період 2015-2018 років складає 15,4%.

Протягом 2010-2015 років спостерігаємо скорочення надходжень від підприємств усіх форм власності. Надходження від банків та страхових компаній 2010 році склали 1,1 млрд. грн., проте несприятливі події 2014-2015

роках призвели до скорочення надходжень на 56,25%, після чого показник повернувся до значення 2011 року Підприємства державної форми власності щорічно сплачують менше податку, протягом 2010-2015 років скорочення склало 4 млрд. грн., внаслідок чого частка податку від цих підприємств у загальній структурі скоротилась з 21% у 2010р. до 12% у 2015р. Скорочення надходжень від податку на прибуток підприємств спричинило ріст частки підприємств з іноземним капіталом у структурі надходжень від податку на прибуток підприємств.

Із Рис. 2.10. можна побачити, що загальна структура платників податку майже не змінилась, але все ж найбільш вагому частку займають приватні підприємства, їх показник коливається у межах 54-63%. Банки та страхові компанії сплачують 3-8% від загальної суми надходжень від податку на прибуток підприємств. Скорочення частки підприємств державної форми власності з 21% до 12% компенсувалось ростом частки надходжень від підприємств з іноземним капіталом. Частка інших компаній дуже мала і у 2015 році склала менше 1%. У період 2015-2018 років податкові платежі від підприємств основних форм власності на видів зайнятості збільшився за рахунок відновлення економіки та отримання позитивного фінансового результату суб'єктів оподаткування.

Важливим також є питання адміністрування податку на прибуток. Як зазначалося в першому розділі, в світовій практиці мають місце три моделі адміністрування податку на прибуток підприємств: європейська (континентальна), англо-американська (англосаксонська) та естонська. Особливістю англо-американської моделі є те, що вона надає підприємствам свободу вибору у застосуванні встановлених норм ведення обліку та складання фінансової звітності в межах дії законодавства. Її застосування в нашій державі є недоцільним, оскільки спричинить появу податкових конфліктів та збільшить ймовірність застосування тиску фіскальними органами. Сьогодні, в Україні діє європейська модель розрахунку податку на прибуток підприємств. Згідно з цією

моделлю базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який коригується на податковій різниці, визначені Кодексом. При цьому в Україні діє одна із найнижчих в Європі номінальних ставок податку на прибуток підприємств [36]. Як свідчать результати її застосування, вона не повністю адаптувалася в вітчизняній податковій системі, оскільки не вирішує деяких основних проблем прибуткового оподаткування юридичних осіб.

Іншим фактором, що спричиняє зменшення ефективності прибуткового оподаткування є те, що більшість підприємств, будучи не задоволеними нестабільною податковою системою, орієнтованою в основному на фіскальні функції, вдаються до «тіньової економіки», тобто надання неправдивої звітності стосовно бухгалтерської звітності підприємства. В такому випадку тягар податкового тиску приймають підприємства, які є прибутковими і ведуть прозору фінансову звітність. Така ситуація змушує чесні підприємства до пошуку додаткових податкових пільг або до «оптимізації» податку.

Додатково прописаний у законодавстві процес визначення об'єкта оподаткування доволі громіздкий, а норми закону написані так, що можуть трактуватися по-різному. Законом фактично створені можливості для представника фіскальних органів впливати на рішення компанії. Зокрема: правила, які передбачають судження або оцінку з боку контролюючих органів і, як наслідок, допускають неоднозначне тлумачення рішень. Те, що в податкових органів є можливість вибіркового застосування нездійсненого (або такого, який масово не виконується) закону; неоднозначні формулювання самого закону, що допускають різне трактування; протиріччя між нормативними актами та інші фактори спричиняють знецінення податку на прибуток як фіскального та регулятивного інструменту. Також існуюче податкове структурування призводить до неоподаткування одних платників податку і перенесенням всього тягара зі сплати цього податку на інших

платників, в результаті чого основна частина надходжень з цього податку забезпечується 0,4% всіх платників податку [37].

Для розрахунку об'єкту оподаткування використовується фінансовий результат. Визначення фінансового результату та можливість його об'єктивної перевірки має істотні ризики виникнення спору, оскільки в Україні існує низька культура складання фінансової звітності та низький рівень знань стандартів бухгалтерського обліку. У підсумку, наведені вище системні недоліки перетворили податок на прибуток підприємств в Україні на дієвий механізм фіскального тиску на сумлінних платників податку. Як наслідок, сутність податку наразі викривлена, він вже не є справедливим, що задекларовано Кодексом, а його фіскальна ефективність залишається досить низькою [37]. Ще однією важливою проблемою податку є високий адміністративний та фінансовий тягар, що спричинений податковими перевітками через неналежний контроль за виконанням законодавства; нечіткість норм права, що призводить до значної кількості податкових роз'яснень; недостатній рівень стимулювання інвестиційної діяльності підприємств тощо [38].

Нерівномірне податкове навантаження та складність процедур, пов'язаних зі сплатою податків створюють труднощі для малих та середніх підприємств. Малі та середні підприємства платять в середньому близько 27% своїх доходів у вигляді податків і зборів, що зупиняє деяких осіб від ведення підприємницької діяльності, або змушує їх ухилятися від податків. Також в середньому одне мале або середнє підприємство витрачає близько 15% свого часу на дотримання податкового законодавства. Нестабільність і часті зміни цього законодавства та податкової звітності, складність законів, корупція і дискреція з боку податкових служб – все це призвело до того, що оподаткування стало проблемою для українського бізнесу [39].

Отже, враховуючи всю інформацію висвітлену вище можна зробити висновок, що податок на прибуток підприємств в Україні не виступає надійним джерелом наповнення бюджету, а також не використовується державою в ролі

ефективного інструменту регулювання економіки та ринку. В Україні прями податок на прибуток не займає домінуючу фіскальну роль, що пов'язане як з високим рівнем тінізації економіки (близько 30%), так і з загальносвітовими тенденціями збільшення ролі персональних податків та податків на споживання. В доходах Зведеного бюджету України податок на прибуток складає 9-10% від загальної суми надходжень.

Характерним для України є також нерівномірний розподіл податкового навантаження між платниками. Близько 55-60% усіх надходжень бюджету складають сплати 1% компаній на ринку. В тому числі дуже важливу роль грають великі платники, які сплачують близько 30% усіх надходжень від податку на прибуток, а 10 найбільших платників приносять бюджету 16% усіх надходжень від податку на прибуток. Характерним для економіки є також те, що 10 найбільших платників є учасниками промислового та тютюнового ринку. Загальна динаміка надходжень від даного податку останніми роками є чітко низхідною, що значною мірою пов'язане з внутрішніми та зовнішніми економічними та політичними потрясіннями.

Крім цього податок на прибуток в Україні характеризується частими змінами законодавчих норм, які є громіздкими та не завжди характеризуються чіткістю прописаних норм. Впливає на рівень надходжень до бюджету і низька податкова культура бізнесу, недосконалість ведення звітності та бухгалтерського обліку. Незважаючи на всі вищезгадані фактори, оподаткування прибутку підприємств наразі є однією з найважливіших частин податкової системи України. Даний податок містить в собі великий фіскальний та регулюючий потенціал, який може проявити себе та позитивно вплинути на економіку в разі правильних змін в прибутковому оподаткуванні.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

3.1. Пріоритетні напрями вдосконалення чинного механізму оподаткування прибутку підприємств в сучасних умовах економічного розвитку України

Механізм справляння податку на прибуток підприємств в Україні не є повністю ефективним ні з фіскальної точки зору, ні з точки зору стимулювання інвестиційної діяльності. Покращення ситуації можливе лише за умови пошуку та впровадження у вітчизняну практику альтернативних моделей оподаткування доходів бізнесу. В світовій практиці мають місце три механізми адміністрування податку на прибуток підприємств: європейський, англо-американський та естонський.

В даному контексті доволі показовим для України є досвід трансформації податкової системи Естонії, яка у 2000 році змінила підхід до оподаткування прибутку підприємницьких структур і, на даний час, за значенням індикатора сприятливості умов ведення бізнесу в країні посідає 12 місце в світовому рейтингу «DoingBusiness» [40, 41]. Головним завданням «естонської моделі» оподаткування прибутку підприємств є забезпечення економіки країни інвестиційними ресурсами та позбавлення підприємств адміністративного тягаря. Загалом різниця між діючим в Україні податком на прибуток підприємств та податком на виведений капітал – в Естонії, полягає у визначенні бази оподаткування. Зокрема, в Естонії податком на виведений капітал, ставка якого становить 20%, оподатковуються дивіденди або розподілений прибуток, а не фінансові результати від звичайної діяльності.

Дана податкова реформа базувалася на припущенні, що зниження податкового навантаження стимулюватиме підприємства реінвестувати решту прибутку, що разом з потенційним притоком іноземних інвестицій створює

хороші передумови для підвищення зайнятості та економічного зростання. Аналіз впливу такого механізму оподаткування прибутку на корпоративну інвестиційну поведінку, структуру інвестицій, економічне зростання та довгострокову економічну стійкість показав, що податкова реформа мала позитивний вплив на здатність компаній впоратися з економічними кризами через збільшення ліквідних активів. Позитивний ефект був також виявлений на продуктивності та ВВП. Взагалі, підприємці вважають, що система позитивно вплинула на інвестиції, продуктивність та зайнятість. Близько 80% підприємців виступали за діючу податкову систему, альтернативно запропонувавши класичну систему зі значно нижчою ставкою податку. Впровадження даного податку в Естонії мало наступний вплив на економіку:

1. Інвестиції.

Реформа сприяла зростанню інвестицій в сферу послуг і малі підприємства.

2. Корпоративна стійкість.

- частка зовнішнього капіталу в загальному капіталі зменшилася в середньому на 10%;

- частка позичкового капіталу в загальному капіталі зменшилася на 7%;

- частка готівки в активах збільшилася на 2% до 3%.

3. Продуктивність.

Зростання продуктивності праці в Естонії було більшим на 11% за п'ять років, ніж у Латвії та Литві. Найбільше зросла продуктивність у сфері послуг; У малих підприємствах зростання продуктивності праці було меншим, ніж відносний приріст інвестицій.

Світова криза 2008 року спричинила загальносвітове скорочення інвестицій. Для того, щоб елімінувати вплив світової кризи 2008 року, варто дослідити досвід країн, які впровадити податок на виведений капітал після 2008 року. Албанія, Боснія і Герцеговина, Хорватія і Північна Македонія провели податкову реформу у 2009-2010 рр. Проте, аналогічно до досвіду балтійських

країн, впровадження даного податку не стимулювало іноземних інвесторів відразу інвестувати більше у економіку країни (див. Рис. 3.1).

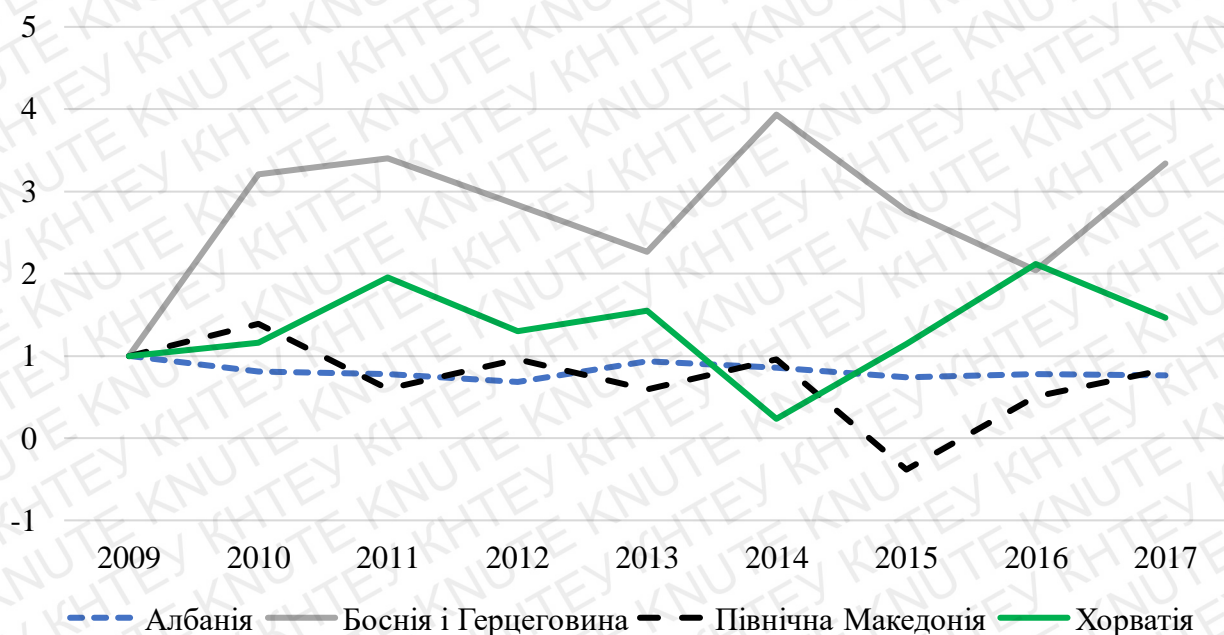


Рис. 3.1. Зміна обсягу прямих іноземних інвестицій у балканських країнах (базовий рік – 2000), % [42]

Перехід до податку на виведений капітал може спростити адміністрування податків, а відтак – привести до довготривалого покращення бізнес-клімату й інвестиційної діяльності. Очікується, що стягування податку на доходи від операційної діяльності буде простішим, оскільки зникнуть проблеми, які загрожують спроможності податкових органів і можуть суттєво впливати на фінансові доходи підприємств, зокрема, оцінка справедливої вартості активів або резервів на виконання зобов'язань.

Залишаються актуальними інші аспекти, зокрема, правила трансфертного ціноутворення. Окрім того, обмеження податкових аудитів перевіркою окремих операцій, а не повної фінансової звітності підприємств, може значно знизити адміністративні витрати для підприємств та органів влади. Втім, усі ці потенційні вигоди вимагають ґрунтовної реформи податкових органів, яка має відбутися до введення податку на виведений капітал. Без суттєвих покращень спроможності та цілісності податкової служби перехід до нової системи

оподаткування буде супроводжуватися значними викликами, і потенціал спрощення адміністративних процедур не буде використаний [43, 44].

Аналіз податкових надходжень показує, що впровадження податку на виведений капітал має негативний фіскальний вплив протягом перших 1-3 років, проте цей дефіцит нівелюється за рахунок зростання у довгостроковому періоді. Наприклад в Естонії, надходження в перший рік після податкової реформи скоротилися вдвічі. Компенсаторами цих наслідків для бюджету частково стали скасування усіх пільг з ПДВ і суттєве підвищення штрафів. На Рис. 3.2 ми можемо простежити динаміку надходжень від податку на виведений капітал до ВВП після проведення реформи у 1999-2001 роках.

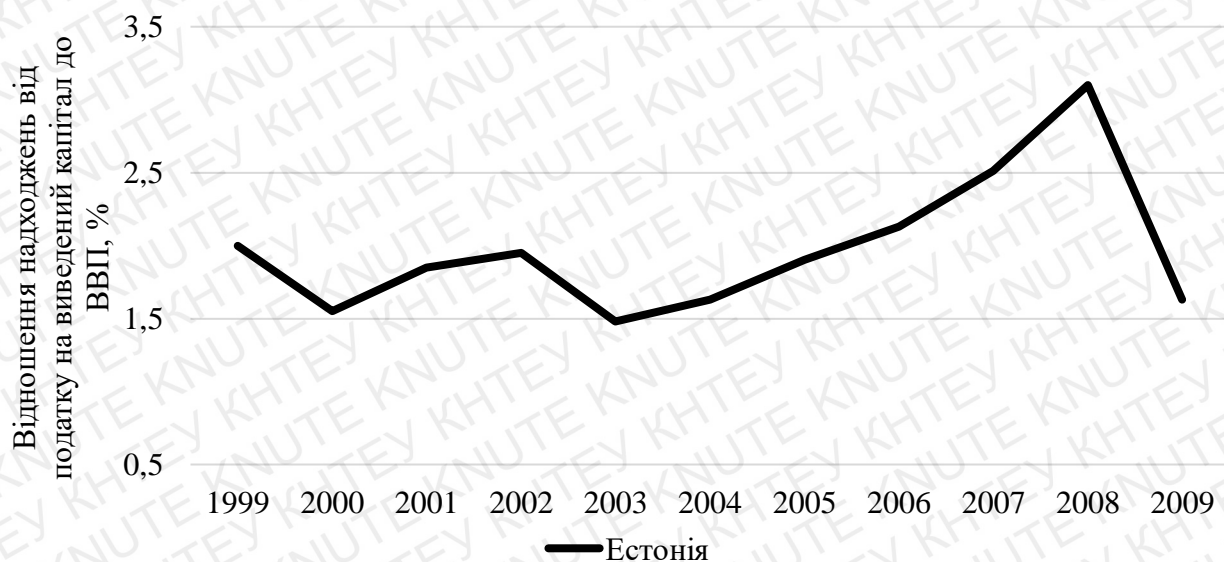


Рис. 3.2. Надходження від сплати податку на виведений капітал в Естонії, % від ВВП [3]

Згідно з результатами аналітичної агенції VoxUkraine, залежно від розвитку подій, дефіцит надходженнях від податку (різниця між недоотриманими податками за період дії скасованого податку на прибуток та податковими надходженнями від сплати податку на виведений капітал) складе 1,2-1,5% ВВП у перший рік після введення податку на виведений капітал (див. Табл. 3.1). Слід зазначити, що показники у гривнях були вираховані для введення податку на виведений капітал у 2018 році, як планувалося спершу [43].

Таблиця 3.1

Вплив податку на виведений капітал на стан бюджету, млрд. грн.**[43]**

	Оптимістичний сценарій	Песимістичний сценарій
Недоотримані податки за період дії ППП	74.7	74.7
Податкові надходження від сплати ПВК	36.9	27.4
Бюджетний дефіцит	37.8	47.3
% від ВВП	1.2%	1.5%

Розмір податкових надходжень від податку на прибуток підприємств напряму корелює із темпами росту ВВП. Таким чином, розмір надходжень до державного бюджету відображені у Таблиця 3.2.

Таблиця 3.2

Прогноз податкових надходжень від податку на прибуток підприємств, млрд. грн. [33, 34]

	2020	2021	2022	2023
Всього	75,09	78,47	81,85	85,23
Підприємства державної форми власності	12,08	12,67	13,26	13,85
Підприємства з іноземним капіталом	13,98	14,48	14,99	15,49
Банки і страхові компанії	2,26	2,23	2,21	2,18
Приватні підприємств	46,76	49,09	51,43	53,77
Інші	0,01	0,01	0,01	0,01

Запровадженню податку на виведений капітал має обов'язково передувати збільшення ефективності роботи податкових органів та законодавства, як альтернативний варіант наповнення бюджету економісти називають збільшення надходжень від митних та акцизних платежів шляхом зменшення кількості порушень, які з ними пов'язані. Також введення даного податку дасть можливість більшій кількості компаній вийти з тіні в сплаті прибуткового податку, а також податку на доходи фізичних осіб. Податок на виведений капітал збільшить інвестиційний потенціал підприємств, які сумлінно сплачують податки, не накопичили значних податкових збитків і мають

інвестиції, що фінансуються завдяки капіталу, в категоріях, відмінних від обладнання [45].

Вчені побудували динамічну модель загальної рівноваги та встановили, що податкова реформа в Естонії збільшила стійкий державний капітал і виробництво, проте в коротко- та середньостроковій перспективі інвестиції зросли не за рахунок запровадження нового податку, а за рахунок зменшення споживання та рівня добробуту населення [46]. Нульовий податок на прибуток – це свого роду безпроцентна позика від уряду для підприємства. Вчені показують, що зниження оподаткування розподіленого прибутку зменшує попит на зовнішні фінансові ресурси через скорочення необхідності фінансування витрати на сплату податків [47].

Варто зазначити, що реінвестування не завжди є найоптимальнішим вибором для бізнесу, залежно, наприклад, від споживчих переваг інвесторів та ймовірності втрат чи інвестиційних ризиків [48]. Можна також говорити про те, що позитивний економічний, соціальний та фіскальний ефекти від такої податкової реформи можливі лише при одночасному реформуванні майнового та індивідуального оподаткування, що в свою чергу мінімізує можливість переміщення податкового тягаря [49].

Поетапні трансформації із запровадження податку на виведений капітал можуть призвести до підвищення рівня інвестицій, що в свою чергу спричинить зменшення ресурсів, що залишаються для споживання – це може спричинити падіння суспільного добробуту у короткостроковій перспективі. Скасування традиційного податку на прибуток може також загрожувати зменшенням можливості впливу на зміну структури інвестицій через те, що всі залишки прибутку однаково не оподатковуються. Це є негативним фактором для економіки України, перебудова якої є нагальною з орієнтацією на вироблення продукції із високо доданою вартістю [50].

До списку основних проблем оподаткування прибутку підприємств в Україні можна також віднести недосконалу систему адміністрування податку.

Саме тому вкрай важливими є заходи щодо покращення інституційної культури податкових органів. Недосконале адміністрування має два основні наслідки:

- додаткові витрати держави на організацію процесу адміністрування;
- додаткові витрати підприємств в зв'язку з процесом оподаткування та додаткові витрати часу, пов'язані з цим.

Важливим також є аспект боротьби з корупцією. Про пріоритетність вирішення даних питань свідчать проблеми, з якими стикається держава, в тому числі, в процесі контролю трансфертного ціноутворення. Введення податку на виведений капітал не є пріоритетним завданням держави наразі, оскільки він замінить необхідність глибокої реформи податкових інституцій, без якої потенційна користь від здійснення реформи буде мінімальною, а контроль за негативними наслідками та іншими ризиками буде майже неможливим. Уряду вкрай важливо бути обережним також і з податково-бюджетною політикою, оскільки він мусить бути певним, що дефіцит доходів, який очікується у перші роки буде належним чином компенсуватися скороченням витрат або збільшенням податків. Без компенсаційних заходів загальний вплив введення податку на виведений капітал буде негативним, оскільки чинитиме додатковий тиск на складну бюджетну ситуацію в країні.

3.2. Оптимізація використання фіскального та регулюючого потенціалу податку на прибуток підприємств

Світовий досвід свідчить, що податок на прибуток можна використати як потужний механізм для приваблення інвестицій та прискорення економічного розвитку. Фіскальна функція цього податку вже давно поступилась місцем регуляторній та стимуляційній, таку тенденцію можна спостерігати в багатьох розвинених країнах світу. Але саме по собі зменшення ставки оподаткування ще не означає гарантії пожвавлення у бізнес-середовищі. Тому основний акцент

в Україні варто було б зробити не лише на номінальне зменшення податкового навантаження, а й на інші важливі нюанси.

Економісти поділяють сучасні методи податкового стимулювання економіки на пасивні та активні. І зниження ставок оподаткування якраз належить до пасивних методів. Формально виникає ситуація, коли держава за власної ініціативи дозволяє суб'єктам господарювання залишати собі більшу частку отриманих прибутків. Такі кроки роблять із метою майбутнього покращення інвестиційного клімату в країні.

Просте зменшення ставки оподаткування не завжди означає, що платники податків використають зекономлені кошти на інвестиційні проекти. У кращому випадку, лише третя частина таких додаткових прибутків піде на розвиток економіки, а решта ймовірно буде виплачена у вигляді додаткових дивідендів та доходів власників. Значно доцільніше було б використати для економічного зростання політику цільового стимулювання економіки з допомогою податків. До інструментів, які допоможуть її втілити належать:

- прискорена амортизація;
- відрахування з прибутку, що оподатковується; інвестиційних витрат (можна застосовувати диференційований відсоток знижки в залежності від пріоритетності проектів та їх впливу на розвиток економіки);
- надання податкового інвестиційного кредиту;
- відрахування з оподаткованого прибутку всіх витрат, спрямованих на науково-дослідницьку діяльність;
- цільові податкові пільги для підприємств, які здійснюють діяльність у депресивних районах та інші.

У сучасних економічних умовах в Україні доцільним також було б реформування системи пільгового оподаткування у напрямку надання податкових пільг з податку на прибуток тим підприємствам, які провадять свою діяльність у галузях, що належать до пріоритетних, та які мають гостру потребу в додатковому капіталі, встановивши при цьому чіткі критерії надання пільг, за

якими вивільнені кошти будуть спрямовуватися на інвестування, модернізацію, а не виводитися за кордон [51].

Одним із альтернативних інструментів податкового регулювання, який також популярний у зарубіжних країнах, є інвестиційний податковий кредит (далі – ІПК). ІПК представляє собою відстрочку сплати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений термін з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, яке буде отримане внаслідок реалізації інноваційних програм. В Україні в 2016 році були також внесені зміни пропозиції змін до Податкового кодексу з приводу встановлення преференцій у виді інвестиційного податкового кредиту, проте цей інструмент в Україні поки не діє.

Податковий кредит для податку на прибуток мусить мати вигляд інвестиційної знижки, яка зменшує оподатковуваний прибуток та не впливає на податкові зобов'язання. Тому за формою надання інвестиційний кредит, незважаючи на свою назву, має бути субсидією, а не позикою. За таких умов його використання сприятиме зменшенню податкового тягаря на платників податків та буде більш доречним в умовах стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності в державі [52]. Важливим напрямом змін в розрізі вдосконалення податкової політики у сфері стимулювання інновацій в Україні має також стати впровадження інвестиційного податкового кредиту у сфері науково-дослідної та дослідно-конструкторської роботи (далі - НДДКР), як інструменту цільового стимулювання інноваційної активності суб'єктів господарювання. Він має дозволити вираховувати із суми податку на прибуток підприємств частину витрат на інноваційну діяльність. Проте НДДКР мусить бути не єдиною сферою, де застосовуватиметься податковий кредит. Особливо актуальним питання такого виду податкового кредитування в Україні є для сфер

із застарілими основними засобами – інфраструктура, транспорт, готельний бізнес, виробництво тощо.

У зарубіжних країнах застосування ІПК посприяло швидкому оновленню матеріально-технічної бази суб'єктів господарювання та переозброєнню виробництва. Так, у Великобританії підприємствам дозволено використовувати близько 10% корпоративного податку на інвестиції, що визначені законом. В Італії ІПК широко використовується для стимулювання розвитку південних регіонів, які є менш розвиненими в порівнянні з північню країни. У Франції він використовується для стимулювання створення нових підприємств, а також для прискорення розвитку економічно відсталих регіонів. Крім того, у Франції компанії по видобутку нафти і природного газу мають право на знижку на виснаження надр у розмірі 23,5% продаж, або 50% чистого доходу; компанії з добуток твердих мінералів – 15%, або 50% відповідно [53].

Як було зазначено вище, просте скорочення ставки податку не вирішить всі проблеми, адже формальне скорочення ставки не означає реальне зменшення податкового навантаження на підприємства, а також, як свідчить практика, не вирішує проблему детінізації економіки. Для вирішення цих проблем необхідно провести податкову реформу, яка б включала не лише зниження ставки, а й враховувала напрацьований досвід розвинутих країн світу з урахуванням специфіки розвитку економіки України.

Чи не єдиним інструментом податкового регулювання, який де-юре існує в Україні є прискорена амортизація. З точки зору фінансів амортизація є інструментом, ефективне використання якого може дозволити повернути фінансові потоки таким чином, щоб амортизаційні відрахування направлялися на інвестиції в основний капітал, на впровадження нових технологій та сучасних зразків виробничого обладнання. Фактично, це частина доходів, зарезервованих для інвестиційних цілей з метою відновлення активу у майбутньому. В цьому випадку амортизацію можна вважати інвестиційним ресурсом [54].

Актуальною проблемою на сьогодні залишається розробка і впровадження загальної методики обліку амортизації на підприємстві. В законодавстві України прописані кілька основних методів амортизації (див. Додаток Д). Складність розрахунку суми амортизації полягає в неможливості точно визначити розміри періодичної втрати об'єктами основних засобів частини своєї вартості залежно від їх віку та ступеня зносу. Варто враховувати також: очікуваний фізичний та моральний знос, який залежить від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та технічного обслуговування підприємства, а також від науково-технічного прогресу; технічний або комерційний знос, який виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги; правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним оренди.

Стимулююча функція амортизації підсилюється при застосуванні методів прискореної амортизації (метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод), які дозволять у перші роки роботи основних засобів списувати великі суми амортизаційних відрахувань, що у свою чергу зменшить базу оподаткування українських підприємств і як наслідок, вони матимуть можливість заощаджену суму коштів використати як інвестиційний ресурс в основні засоби. Це особливо важливо для підприємств, які тільки починають свою господарську діяльність. На жаль, в Україні розгляд прискореної амортизації як джерела капітальних інвестицій, більшою мірою має теоретичний характер в зв'язку з особливостями законодавства.

Посилення ролі амортизації як потужного внутрішнього джерела інвестиційних ресурсів підприємств потребує змін на законодавчому рівні у бухгалтерських та податкових нормах. Насамперед, це стосується можливості відображати інформацію про невикористані суми амортизаційних відрахувань на початок, нараховану амортизацію за певний період та відповідно

невикористані амортизаційні суми на кінець звітної періоду. Також важливими є ті законодавчі зміни, які допоможуть здійснювати контролювання амортизаційних відрахувань, спрямованих на потреби відтворення основних засобів за допомогою податкових важелів впливу. Тобто використання амортизаційних відрахувань не в інвестиційних цілях відтворення основних засобів повинне передбачати відповідальність підприємств перед фіскальними органами, наприклад, позбавлення можливості зменшувати свій фінансовий результат до оподаткування за рахунок прискореної амортизації. Потрібно внести зміни до законодавства щодо контролю амортизаційних відрахувань, а саме створити податкові важелі впливу для посилення використання амортизаційних коштів в інвестиційних цілях.

В сучасних умовах, як світової, так і української економіки, податкова система повинна відповідати таким основним принципам, як справедливість, ефективність, зручність, нейтральність. Принцип нейтральності оподаткування повинен забезпечувати якомога менший вплив оподаткування на економічну поведінку особи та усунути інколи деструктивний вплив держави на ринок [55, 56]. Податкова система досить часто проявляє дискрецію суб'єктів з боку влади, їх значний вплив та тиск на бізнес, який збільшує ефективність роботи самих підприємств, а також не збільшує кількість надходжень в бюджет.

Важливою причиною недотримання принципу справедливості податку на прибуток є переміщення податкового тягаря в зв'язку з великою тіньовою часткою економіки, недосконалість системи податкових пільг, які водночас пов'язані з високим рівнем корупції в країні. Для боротьби із цими проблемами дуже важливими є заходи, які будуть спрямовані на дебіюрократизацію та процесів ведення бізнесу в Україні, в тому числі сплати податку на прибуток. Це не лише зробить державу більш відкритою до підприємців, а й зробить складнішим уникнення сплати податків.

Додатковим інструментом, який буде ефективним є цифрові технології та автоматизація процесів, створення онлайн-платформ, які можуть стати

елементом контролю за прозорістю зв'язків податкових органів та бізнесу, а також – зроблять простішими процедуру сплату податку. Це допоможе компаніям зменшити витрати на адміністрування податку на прибуток, що допоможе зменшити рівень негативного ставлення до податкових органів зі сторони підприємців, а також допоможуть зекономлені кошти використати з більш корисною метою для бізнесу. Позитивним кроком на зустріч бізнес-спільноті може стати також полегшення процесу реєстрації юридичної особи, або фізичної особи підприємця, відміна реєстраційних зборів та інших пов'язаних з цим процесом витрат. Необхідними для держави є також заходи, спрямовані на створення ефективного законодавчого забезпечення системи спеціалізованих заходів профілактики корупції, та ефективне та справедливе покарання за корупційних дій. Ці заходи мають бути комплексними у відношення до всіх процесів, які пов'язані з діяльністю як законодавчої, так і виконавчої гілки влади.

Ще одним важливим кроком, який може сприяти притоку капіталу вчені називають впровадження та розвиток відкритих пільгових режимів оподаткування прибутку підприємств. Вони можуть бути втілені у вигляді спрощеного порядку реєстрації підприємств конкретної категорії, додаткових знижок тощо.

Доцільним було б також введення зниженої ставки для малих та середніх підприємств з метою надання доступу до додаткових ресурсів, а також розвитку здорового конкурентного середовища на ринку України. Втрати бюджету в короткостроковому періоді, що можуть бути спричинені такими змінами можуть бути компенсовані за рахунок детінізації частки економіки.

На основі вищенаведеної інформації можна зробити висновки, що рішення по реформуванню податкової системи мають прийматися державою в комплексі з реформуванням інших аспектів економіки та соціального життя: судової та антикорупційної системи, автоматизацією та де бюрократизацією процесів, підготовкою якісних кадрів для державного сектору та інших.

Проаналізувавши український та міжнародний досвід оподаткування прибутку підприємств, можна виділити кілька основних стратегічних напрямків змін:

- фокусування на регулюючій ролі податку замість фіскальної;
- зменшення податкового навантаження на платників податків із врахуванням принципу справедливості;
- детінізація ринку за рахунок активної імплементації правил трансфертного ціноутворення та плану BEPS;
- зменшення рівня корупції та збільшення довіри до податкових органів;
- проведення законодавчих змін з метою імплементації нових та збільшення ефективності вже де-юре існуючих податкових пільг, пріоритетними серед яких залишаються ІПК та пришвидшена амортизація.

Зміни в оподаткуванні прибутку підприємств в Україні мають бути націлені на розвиток регулюючої ролі даного податку.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок теоретичного та практичного характеру.

1. Податок на прибуток підприємств в Україні відіграє важливу роль як один із основних податків, що відображає реалії української економіки і впливає на її розвиток. Сьогодні податок на прибуток є одним із найвагоміших із групи прямих податків як в Україні, так і в світі. Він поєднує в собі наступні функції: фіскальну роль (формування доходів бюджету); регулюючу роль (прибуткове оподаткування є чинником впливу держави на розвиток підприємств, ринків та притоку інвестицій). Податок на прибуток відображає фінансово-економічні відносини між підприємствами, державою та суспільством, якість яких впливає на формування Державного бюджету та ріст економіки.

2. Порівняння зарубіжних практик застосування податку на прибуток корпорацій свідчить про такі світові тенденції як зменшення фіскальної ролі податку та фокусування розвинених економік на індивідуальному та споживчому оподаткуванні. Характерним для іноземних держав є також зменшення ставки на оподаткування підприємств, розподіл ставки на муніципальний та державний рівень або застосування прогресивної ставки. Надзвичайно актуальним стає також питання трансферного ціноутворення та задача контролю за розмиванням податкової бази.

3. Проведений аналіз фіскальної ефективності податку в Україні показав, що даний податок займає четверте місце в частці доходів Державного бюджету, а в 2018 році доходи від даного податку становили близько 9% в загальній структурі доходів. Динаміка цієї частки протягом останнього десятиліття свідчить про те, що доходи від даного податку є надзвичайно чутливими до криз та макроекономічних проблем, а його роль в бюджеті постійно зменшується. Характерним для України є також і нерівномірний

розподіл податкового навантаження між платниками. Близько 30% усіх надходжень бюджету від даного податку складають надходження від великих платників податків, а 10 найбільших платників в Україні приносять бюджету 16% усіх надходжень від податку на прибуток.

4. Зменшення фіскального значення даного податку пов'язане також із високим рівнем тінізації економіки (близько 30% в Україні). Крім цього податок на прибуток в Україні характеризується частими змінами законодавчих норм, які є громіздкими та не завжди характеризуються чіткістю прописаних правил. Впливає на рівень надходжень до бюджету і низька податкова культура, недосконалість ведення звітності та бухгалтерського обліку, складність адміністративних процедур сплати податку, відсутність дієвих податкових пілг тощо.

5. Вищезгадані фактори свідчать про неефективність даного податку як в фіскальній, так і в своїй регулюючій ролі. Міжнародний досвід свідчить, що податок на прибуток можна використати як потужний механізм для приваблення інвестицій та прискорення економічного розвитку. Цікавим для України є досвід запровадження податку на виведений капітал з метою залучення додаткових інвестицій в економіку та зменшення податкового тягара для компаній. Даний механізм має певні позитивні наслідки для економік, які вже скористалися ним – ведення бізнесу стало легшим та доступнішим, що стимулює розвиток економіки та ріст ВВП. Проте зміна механізму оподаткування прибутку (наприклад, в Естонії) супроводжувалася й іншими реформами в податковій та судовій системі, якісними змінами роботи важливих для економіки державних та суспільних інститутів. Для України введення податку на виведений капітал поки несе за собою велику кількість ризиків: зменшення доходів бюджету в середньостроковому періоді, відсутність контролю за ухиленням від сплати податків через неефективність дієвих інструментів, інституцій та законодавства, що пов'язані з прибутковим оподаткуванням тощо.

6. Український механізм оподаткування прибутку та процес його адміністрування мають бути переглянуті з метою:

- зменшення податкового навантаження на підприємства із врахуванням принципу справедливості;
- використання потенціалу регулюючої функції податку та стимулювання розвитку економіки;
- покращення відносин між бізнесом та податковими органами.

Україні варто звернути увагу на створення пільгових режимів оподаткування за рахунок використання таких інструментів як інвестиційний податковий кредит, прискорена амортизація, податкові знижки для пріоритетних галузей економіки, відрахування з оподаткованого прибутку витрат, спрямованих на НДДКР, цільові податкові пільги для певних груп підприємств (наприклад, малий бізнес або підприємства в менш розвинених регіонах). Всі вищеперераховані зміни зможуть мати позитивні наслідки та бути ефективними лише в разі здійснення й інших комплексних реформ в економіці. Нагальними проблемами для вирішення є дискреція податкових органів, тиск на бізнес з боку держави, високий рівень корупції та тіньового сектору. Важливими є побудова відкритих стосунків між державою та підприємцями, дебіюрократизація процесів, автоматизація адміністрування податків, спрощення процесу реєстрації та ведення бізнесу. Мають бути створені також і ефективні методи контролю за ухиленням від сплати податків із врахуванням правил трансфертного ціноутворення та кроків Плану BEPS.

Отже, податок на прибуток має обширний регулятивний потенціал, який тісно пов'язаний із ВВП та ростом економіки, виступає важелем, що регулює інноваційну та інвестиційну діяльність бізнесу та ринків. Податок на прибуток залишається індикатором ділової активності національної економіки та мірилом добробуту суб'єктів господарювання. Саме в цьому аспекті реформування прибуткового оподаткування та збільшення його ефективності є необхідним для розвитку української економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL : www.rada.gov.ua.
2. Гаман Ц.О. Суть та елементи податку на прибуток. Одеський національний політехнічний університет. 2016. URL : <https://economics.opu.ua/files/science/oblik/2016/32.pdf>.
3. Мельникова Л.О. Економічна сутність та роль податку на прибуток підприємств у системі державних фінансів України. Культура народів Причорномор'я. 2011. № 205. с. 69-71.
4. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю. та ін. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ. 2014. 344 с.
5. Андрущенко В. Л. Податкова система: навчальний посібник. Київ. Центр учбової літератури. 2015. 416 с.
6. Рева Д. М. Актуальні питання податкового стимулювання. Право та інновації. 2018. № 3. с. 72-77.
7. Паєнтко Т. В. Прибуткове оподаткування та напрями його оптимізації в Україні. Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь. 2006. 19 с.
8. Дзівінська Ю.О., Ярема Б.П. Сучасний стан та перспективи оподаткування прибутку підприємств України. Молодий вчений. 2017. №3. 710с.
9. Сторожук О.В., Панура Ю.В. Податок на прибуток підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2013. № 3. С. 191–196. URL : <http://nbuv.gov.ua>.
10. Шумський Р.В. Зарубіжний досвід побудови системи прибуткового оподаткування юридичних осіб. Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. URL : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=33570>.

11. Чуй І. Р. Корпоративне оподаткування у США і розвинених країнах світу. Торгівля, комерція, підприємництво. 2010. № 11. с. 141-146.
12. Ярема Я.Р., Бей І.М. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємства до вітчизняна практика. Приазовський економічний вісник. 2019. № 2 (13). с. 320-325.
13. Світовий досвід оподаткування: Німеччина. Офіційний портал ДФС України. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/germany>.
14. Таптунова І. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. Європейський інформаційно-дослідницький центр. 2016р. 43 с. URL: http://radaprogram.org/sites/default/files/infocenter/publications/corporate_income_tax_transformation_into_distributed_profit_tax.pdf.
15. KPMG. Corporate tax rates table. URL: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>.
16. Зайцев О.В., Могильний В.В. Проблеми оптимізації оподаткування прибутку підприємств в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду. Причорноморські економічні студії. Одеса. 2017. № 22. с.177-182. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/65819/1/Zaitsev_Mohylnyi_Problemu_optimizatsii_opodatкування_prybutku.pdf.
17. Kyle Pomerleau. The Key Component of the Estonia's Competitive Tax System. Tax foundation. 2015. URL: <https://taxfoundation.org/key-component-estonia-s-competitive-tax-system>.
18. Andrew Lundeen. Estonia has the Most Competitive Tax System in the OECD. Tax foundation. 2014. URL: <https://taxfoundation.org/estonia-has-most-competitive-tax-system-oecd>.
19. Daniel Bunn, Elke Asen. International tax competitiveness Index 2019. Tax foundation. 2019. URL: <https://files.taxfoundation.org/20190930115625/2019-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf>.

20. OECD. Revenue Statistics 2018 Tax revenue trends in OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>
21. Міністерство Фінансів України. Бюджет України 2017: статистичний збірник. Київ. 2018. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202017%20\(publish\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202017%20(publish).pdf).
22. Валовий внутрішній продукт в Україні. Мінфін. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp>.
23. PWC. Poland: Corporate Taxes on corporate income. URL: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Poland-Corporate-Taxes-on-corporate-income>.
24. Хомутенко А., Бзова Ю. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2016р. №7. 112-131 с. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>.
25. Вишневецький В.П. Оцінка можливостей зниження податкового тягаря. Фінанси України. 2000. №1. с. 93-105.
26. Banks J., Diamond P. Dimensions of Tax Design: The Mirrlees review. The Base for Direct Taxation. Institute for Fiscal Studies. Oxford: Oxford University Press, 2010. P. 548—648.
27. Топ-100 найбільших платників податків за 2018 рік. Вісник ДФС: офіційно про податки. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/100010708-top-100-naubilshikh-platnikov-podatkov-za-2018-rik>.
28. Державний веб-портал бюджету для громадян Open budget. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2018&budgetType=NATIONAL>.
29. Пасічний М. Фіскальна результативність податкової системи України. Вісник КНТЕУ. 2018. №3. 124 с.
30. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. Тенденції тіньової економіки. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.

31. Мелих О. Ю. Фіскальна та економічна ефективність оподаткування прибутку підприємств: вітчизняні реалії та шляхи подолання проблем. Ефективна економіка. 2018. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6794>.
32. Сідельников Л.П., Чижов Т.В., Якуш Я.В. Оподаткування суб'єктів підприємництва. Навчальний посібник. Київ. 2013. 424 с.
33. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
34. Звіти про виконання Державного і місцевих бюджетів України у 2007 - 2019 рр. URL: <http://www.treasury.gov.ua>.
35. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: www.minfin.gov.ua.
36. Сибірянська Ю., Пірнікоза П. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011-2016 роках. Офіс фінансового та економічного аналізу у ВРУ. 2017. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/11/feao_podatok_na_prybutok_a5_02.pdf.
37. Таптунова І. Трансформація податку на прибуток у податок на виведений капітал. Європейський інформаційно-дослідницький центр. Київ. 2016. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28992.pdf>.
38. Багрянцева Т.Г., Мартинюк І.В. Проблеми та шляхи реформування податку на прибуток підприємств. Всеукраїнська студентська науково-практична конференція «Стратегічні перспективи розвитку промислових регіонів України в умовах економічної турбулентності». 2019. с. 252-253.
39. Федець І. USAID Україна. Український малий та середній бізнес вимагає дерегуляції та кращого ставлення до себе у податковій. URL: http://lev.org.ua/articles/what_do_SME_want.html.
40. Податок на виведений капітал – стратегія «швидкої перемоги». Український інститут майбутнього. URL: <https://www.uifuture.org/publications/reports/22188-podatok-na-vivedenij-kapital-strategia-svidkoi-peremogi>.

41. A World Bank Group Flagship Report. Doing Business 2018: Reforming to create jobs. 2018. URL: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>.
42. Global financial development report 2015-2016: long-term finance. World Bank Group. 2016. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/955811467986333727/Global-financial-developmentreport-2015-2016-long-term-finance>.
43. Вплив впровадження податку на виведений капітал на стан бюджету. VoxUkraine. URL: <https://voxukraine.org/uk/bazhanij-podatok-do-chogo-prizvede-vprovadzhennya-podatku-na-vivedenij-kapital/>.
44. Гречко А.В. Податкова система: конспект лекцій з дисципліни «Податкова система». 2018. 171с. URL: <http://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/22754/1/Гречко%20А.В.%20конспект%20лекцій%20Податкова%20система.pdf>
45. Ольшанська М.В., Жирнова А.О. Податок на виведений капітал як вирішення проблем оподаткування прибутку підприємства. Науковий вісник Ужгородського Університету. 2019. С. 237-245.
46. Funke M., Strulik H. Taxation, growth and welfare: dynamic effects of Estonia's 2000 income tax act. Finnish Economic Papers. 2006. No.1. P. 25-38.
47. Hazak A. Profit Versus Distributed Profit Based Corporate Taxation, Thin Capitalization Rules and Companies' Capital Structure. Estonian Economics Association: articles from the annual conference. 2006. 21p.
48. Hazak A. Dividend Decision under Distributed Profit Taxation: Investor's Perspective. International Research Journal of Finance and Economics. 2007. Vol. 9. P. 201-219.
49. Azacis H., Gillman M. Flat tax reform: The Baltics 2000-2007. Journal of Macroeconomics. 2010. Vol. 32. P. 692-708.
50. Стадник М.В. Моделювання можливого впливу податку на виведений капітал на економіку України. Наукові записки Інституту

законодавства Верховної Ради України. 2019. С. 123-134. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>.

51. Хомутенко В., Хомутенко А. Фрагментарний аналіз механізму дії регулюючої функції податку на прибуток підприємств в Україні. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua>.

52. Мазур Ю.О. Інвестиційний податкових кредит у законодавстві України: сучасність та перспективи. Економіка та право. № 1 (46). 2017. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>.

53. Мединська Т. В. Теоретико-методологічні підходи до визначення податкового навантаження. Видавництво ТНЕУ. 2010. С. 232-236.

54. Попова В.Д., Кизима Н.М. Особливості нарахування амортизації та її вплив на відтворення основних засобів. Молодий вчений. № 10 (62). 2018 р. <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/10/89.pdf>.

55. Тульчинська С.О., Бершадська І.І. Напрями вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні. Придніпровська державна академія будівництва та архітектури. Східна Європа: економіка, бізнес та управління Випуск 3 (14) 2018. С. 129-133.

56. Непочатенко О.О., Боровик П.М., Щепелюк Б.Р. Оподаткування прибутку підприємств в Україні. Економіка. Управління. Інновації. 2015. № 1 (13). С. 50–52.

ДОДАТКИ

Додаток А
Таблиця. А.1

Платники податку на прибуток в Україні [1]

Резиденти	<p>1. Суб'єкти господарювання - юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами.</p> <p>2. Управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України "Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю" щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд.</p>
Нерезиденти	<p>1. Юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України.</p> <p>2. Постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.</p>
Не є платниками	<p>1. Неприбуткові підприємства, установи та організації, такі як: бюджетні установи; громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди; спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб; житлово-будівельні кооперативи, дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства); об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків; професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання; сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.</p> <p>2. Суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.</p>

Перелік податкових різниць [1]

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:	
Збільшується	Зменшується
Витрати щодо амортизації і 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 бухгалтерії.	Витрати на амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, які нараховані за правилами п. 138.3 ПКУ.
Різниці за резервом сумнівних боргів:	
Збільшується	Зменшується
На суму витрат на формування резерву сумнівних боргів згідно П(С)БО або МСФЗ (пп. 139.2.1 ПКУ).	На суму списання безнадійної дебіторської заборгованості (у т.ч. за рахунок створення резерву сумнівних боргів).

*Продовження Додатку Б
Продовження Таблиці Б.1*

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):	
Збільшується	Зменшується
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:	
Збільшується	Зменшується
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:	
Збільшується	Зменшується
Штрафи сплачені на користь осіб, які не є платниками податку на прибуток (крім фізичних осіб), у т.ч. платників єдиного податку (102.13 ЗІР).	

Податкові ставки [1]

№	Вид діяльності платника податку на прибуток	Розмір ставки	ПКУ	Примітки
1	2	3	4	5
	Базова ставка	18%	п. 136.1	–
1	Пільгова ставка (тимчасово встановлена до 31 грудня 2021 р.)	0%	п. 44 підрозд. 4 розділу ХХ	Одними з критеріїв є: річний дохід ≤ 3 млн грн; розмір ЗП кожного працівника ≥ 2 МЗП (8 346 грн у 2019 р.); Пільга застосовується як до новостворених після 1 січня 2017 р. підприємств, так і до діючих.
	Страхова діяльність: дохід за договорами страхування	3%	пп. 136.2.1	Об'єкт оподаткування: страхові платежі, внески, премії, нараховані за договорами страхування і співстрахування (пп. 141.1.2 ПКУ).
2	Страхова діяльність: дохід за договорами довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування і договорами страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення	0%	пп. 136.2.2	Договір довгострокового страхування життя за ПКУ розглядається як договір страхування життя строком на 5 і більше років, який передбачає страхову виплату одноразово або у вигляді анuitету, якщо застрахована особа дожила до закінчення терміну дії договору страхування чи події, передбаченої у договорі страхування.
3	Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження прибутку в Україні	0%	п. 136.3	Об'єктом оподаткування є суми страхових виплат (відшкодувань) фізичним особам – нерезидентам за договорами з обов'язкових видів страхування, а також за договорами страхування “Зелена карта” та страхування пасажирських перевезень цивільної авіації (пп. 141.4 ПКУ).

Продовження додатку В
Продовження Таблиці В.1

1	2	3	4	5
3	Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження прибутку в Україні	4%	п. 136.3	Об'єктом оподаткування є страхові виплати (відшкодування) за договорами страхування ризиків за межами України (пп. 141.4.5 ПКУ).
		6%	п. 136.3	Об'єктом оподаткування є суми фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту.
		12%	п. 136.3	Об'єктом оподаткування є страхові платежі, виплати на користь нерезидентів, у разі якщо не застосовуються ставки 0% і 4%.
		15%	п. 136.3	Об'єктом оподаткування є суми виплат нерезидентам у вигляді процентів, дивідендів, роялті, фрахту, доходів від інжинірингу, орендної плати, від продажу нерухомості тощо.
		20%	п. 136.3	Об'єктом оподаткування є суми виплат нерезидентам за виробництво та розповсюдження реклами.
4	Букмекерська діяльність, азартні ігри (у т.ч. казино)	10%	пп. 136.4.1 ПКУ	Застосовується одночасно з базовою ставкою 18%. Об'єктом оподаткування є дохід, отриманий від азартних ігор із використанням гральних автоматів.
		18%	пп. 136.4.2 ПКУ	Застосовується одночасно з базовою ставкою 18% дохід. Об'єктом оподаткування є дохід отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у т.ч. казино), за винятком доходу, отриманого з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплат.
5	Діяльність із випуску та проведення лотерей	26% (2019р.), 28% (2020р.), 30% (2021р.)	пп. 136.6 ПКУ	Об'єктом оподаткування є дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей. Прибуток суб'єктів, що здійснюють випуск та проведення лотерей, від здійснення іншої діяльності, нараховується за базовою ставкою податку 18% (141.8 ПКУ).

Динаміка надходжень ДБУ від податку на прибуток, ВВП та ставки податку на прибуток за 2007-2018 роки [33, 34, 35]

Рік	Надходження Державного бюджету від податку на прибуток, млн. грн.	Державний ВВП, млн. грн.	Ставка податку на прибуток, %
2007	33 227	720 731	25
2008	45 940	948 056	25
2009	30 423	913 345	25
2010	35 964	1 082 569	25
2011	54 739	1 316 600	25
2012	54 017	1 408 889	21
2013	54 250	1 454 931	19
2014	39 806	1 566 728	18
2015	34 711	1 979 458	18
2016	54 344	2 383 182	18
2017	63 917	2 982 920	18
2018	95 749	3 558 706	18

Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів [54]

Сутність методу	Формула	Переваги та недоліки
1	2	3
<p>Прямолінійний – відношення вартості, яка амортизується, на строк корисного використання основного засобу</p>	$AP = (ПВ - ЛВ) / T,$ <p>AP – річна амортизація; ПВ – первісна вартість; ЛВ – ліквідаційна вартість; T – термін корисного використання</p>	<p>Переваги: легкість розрахунку; вартість об'єкта основного засобу списується рівними частинами протягом строку експлуатації. Недоліки: не враховується моральний знос та фактор підвищення витрат на ремонт у міру його використання.</p>
<p>Зменшення залишкової вартості – добуток залишкової вартості основного засобу та річної норми амортизації.</p>	$AP = ЗВ \times НА,$ $НА = \left(1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПВ}}\right),$ <p>ЗВ – залишкова вартість; НА – норма амортизації T - кількість років корисного використання об'єкта</p>	<p>Переваги: в перші роки експлуатації основного засобу акумулюється значна сума коштів, необхідних для його відновлення. Недоліки: передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості.</p>
<p>Прискореного зменшення залишкової вартості – добуток залишкової вартості основного засобу та подвійної річної норми амортизації, обчисленої, виходячи із строку корисного використання</p>	$AP = ЗВ \times 2НА,$ $НА = 1 / T \times 100$	<p>Переваги: протягом першої половини експлуатації об'єкта основних засобів можливо відшкодувати до 60-70% їх вартості. Недоліки: відповідна прискорена норма нарахування зносу, що визначається суб'єктивно в облікових цілях.</p>
<p>Кумулятивний – добуток вартості, що амортизується та кумулятивного коефіцієнта.</p>	$AP = (ПВ - ЛВ) \times K_k,$ $K_k = t / \Sigma T,$ <p>K_k – коефіцієнт кумуляції; t – кількість років до кінця експлуатації основного засобу; T – термін корисного використання.</p>	<p>Переваги: у перші роки більша частина вартості амортизується; є можливість збільшення витрат на ремонт ОЗ, що припадають на останні роки використання. Недоліки: трудомісткий</p>

Продовження Додатку Д
Продовження Таблиці Д.1

1	2	3
<p>Виробничий – добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації, яка є відношенням вартості, яка амортизується, на плановий обсяг продукції (робіт, послуг). Застосовується, коли технічний стан основних засобів залежить від кількості виробленої продукції</p>	<p>$AM = ФВП_m \cdot BC,$ $BC = (ПВ - ЛВ) / ПВП,$</p> <p>AM – місячна сума амортизації; ФВП_м – фактичний випуск продукції за місяць; BC – виробнича ставка; ПВП – плановий випуск продукції</p>	<p>Переваги: зручний у використанні при визначенні амортизації автотранспорту (залежно від його пробігу), верстатів та будь-якого виробничого обладнання. Недоліки: складність визначення виробітку окремих основних засобів. ПКУ не передбачає застосування даного методу.</p>