

УДК 336.225

Пацула О.І.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів та обліку
Львівського державного університету внутрішніх справ**ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЧИННОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ В УКРАЇНІ**

У статті проводиться дослідження ефективності чинної системи оподаткування прибутку в трьох аспектах: стимулюючому, фінскальному та адміністративному. Аналізуються ставки податку на прибуток у низці країн, вивчається динаміка частки податку на прибуток у структурі податкових надходжень держави, доходів Державного бюджету та ВВП країни. Розглядаються перспективи реформування податку на прибуток.

Ключові слова: податок на прибуток, податок на виведений капітал, податкова пільга, стимулюючий ефект, фінскальний ефект, адміністративне навантаження.

Пацула О.И. ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В УКРАИНЕ

В статье проводится исследование эффективности действующей системы налогообложения прибыли в трех аспектах: стимулирующем, фискальном, административном. Анализируются ставки налога на прибыль в некоторых странах, изучается динамика доли налога на прибыль в структуре всех налогов, доходов Государственного бюджета, ВВП страны. Рассматриваются перспективы реформирования налога на прибыль.

Ключевые слова: налог на прибыль, налог на выведенный капитал, налоговая льгота, стимулирующий эффект, фискальный эффект, административная нагрузка.

Patsula O.I. EVALUATION OF THE EFFICIENCY OF THE PERMANENT SYSTEM OF INCOME TAXATION IN UKRAINE

The article examines the effectiveness of the current system of incometaxation in three aspects: stimulating, fiscal and administrative. It analyzes the rates of income tax in a number of countries, examines the dynamics of the share of income tax in the structure of tax revenues of the state, revenues of the state budget and GDP of the country. Prospects for reforming the income tax are considered.

Key words: income tax, tax on withdrawn capital, tax privilege, stimulating effect, fiscal effect, administrative burden.

Постановка проблеми. Система оподаткування в Україні є недосконалою. Адаже сьогодні акцент у податковій політиці робиться на фінскальній функції, а ролі стимулюючої та регулюючої функцій практично знівельовані. Ще у XIV столітті видатний економіст та філософ Адам Сміт зазначав, що податок жакхливий, якщо він заважає людині займатися справою, а для його збору використовується велика бюрократична машина. Хороший податок ніколи не змушує людину від нього ухилитися [1].

Основними недоліками діючої податкової системи можна вважати:

- нерівномірність розподілу податкового навантаження;
- пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності
- можливість ухилення від сплати податків та відтік капіталу за кордон;
- велику кількість нормативно-правових актів з питань оподаткування, які часто є суперечливими;
- відсутність прозорих механізмів надання пільг окремим платникам податку.

Наведені вище недоліки найбільшою мірою стосуються податку на прибуток, адже саме щодо нього використовуються різноманітні схеми так званого податкового планування, оскільки сам прибуток є доволі умовною, ефемерною та легко маніпульованою базою для оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні існує чимало публікацій вітчизняних учених, які стосуються можливості чи актуальності заміни цього податку на податок на виведений капітал. Зокрема, це питання розглядалось в працях В. Андрушенка [1], В. Дубровського, В. Черкашина [2], Ю. Дзівінської, Б. Яреми [3] та ін. Водночас питання неефективності чинного податку на прибуток повною мірою не доведені, а його реформування на законодавчому рівні залишається відкритим.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження ефективності вітчизняної системи оподаткування прибутку, переваг та недоліків запровадження податку на виведений капітал.

Виклад основного матеріалу дослідження. Світова практика виділяє дві основні концепції оподаткування прибутку: європейську та англо-саксонську або англо-американську. Так, європейська використовується у Німеччині, Франції, Бельгії, Швеції, Швейцарії та деяких інших країнах. Зазначена концепція передбачає визначення податку на прибуток на основі даних фінскасового обліку і показників фінскасової звітності. Водночас особливості податкового законодавства окремих країн можуть передбачати коригування фінскасового результату до оподаткування на амортизацію, збитки, дивіденди, процентні доходи тощо.

Англо-американська модель регламентує ведення як податкового, так і фінскасового обліку. Податок на прибуток розраховується за даними податкового обліку, проте необхідним є визначення постійних та тимчасових податкових різниць між показниками фінскасових результатів до оподаткування, визначених за обома видами обліків. Така концепція застосовується у США, Великій Британії, Канаді та Австралії.

Поряд із наведеними концепціями оподаткування прибутку популярності набуває так звана «естонська модель», яка з 2000 року застосовується винятково в Естонії, а з початку 2017 року почала застосовуватися і в Грузії. Ця модель кардинально відрізняється від двох попередніх, оскільки сам податок на прибуток замінений податком на виведений капітал, а об'єктом оподаткування виступає розподілений прибуток замість нерозподіленого.

Вітчизняна система оподаткування прибутку не вирізняється стабільністю та зазнає постійних змін. Так, до 2015 року в Україні податок на прибуток

розраховувався за підходами, притаманними англо-американській моделі, а з 2015 року – європейській. У 2017 році було розроблено проект закону «Про введення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал», яким пропонується максимально наблизити процедуру оподаткування прибутку до «естонської моделі».

Перш ніж розглянути переваги такого реформування податкової системи для України, оцінимо чинну систему оподаткування прибутку на предмет ефективності в трьох аспектах: стимулюючому, фіскальному та адміністративному.

Стимулюючий ефект оподаткування прибутку підприємства характеризується мірою ефективності перерозподілу фінансових ресурсів та їх використання з найменшими для підприємства втратами. При цьому інвестування породжує новий кругообіг фінансових інструментів, що призводить до капіталізації грошей та нового оподаткування [1]. Оцінку стимулюючого ефекту податку на прибуток в Україні проведемо в двох напрямках: з погляду чинних податкових пільг та з погляду конкурентоспроможності рівня ставки податку на прибуток.

Зазначимо, що згідно зі ст. 30 ПКУ податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав [4].

Сфера застосування податкових пільг з податку на прибуток в Україні сьогодні не є широкою. Так, звільненими від оподаткування є: 1) доходи (прибутки) неприбуткових підприємств, установ та організацій, які використовуються винятково для фінансування витрат на утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами; 2) прибуток підприємств та організацій, які засновані громадянськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50% середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25% суми загальних витрат на оплату праці; 3) прибутки суб'єктів літакобудування, які здійснюють розроблення та/або виготовлення з кінцевим складанням літальних апаратів та двигунів до них.

Окрім цього, під час сплати податку на прибуток можуть надаватися так звані податкові канікули. Так, з 01.01.2017 р. для платників податку на прибуток запроваджено можливість застосування нульової ставки податку на період до 31.12.2021 р. за умови їх відповідності певним критеріям, зокрема: 1) річний дохід за останній річний звітний період не повинен перевищувати 3 млн. грн., і розмір нарахованої

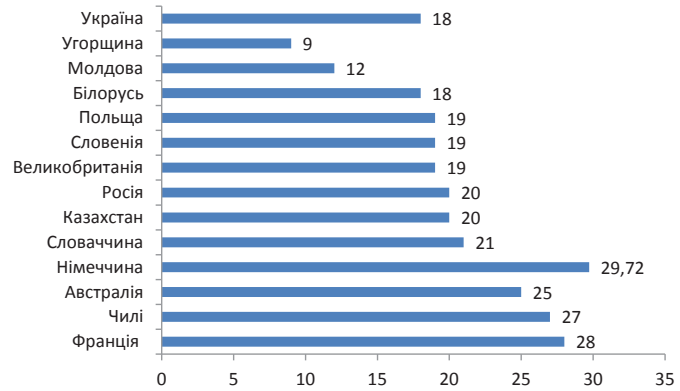


Рис. 1. Ставки податку на прибуток в окремих зарубіжних країнах станом на 01.01.2018 року [5]

за кожен місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) кожного з працівників, що перебувають із платником у трудових відносинах, повинен бути не меншим двох мінімальних зарплат. Слід зазначити, що така пільга є доволі умовною, оскільки, звільняючись від сплати податку на прибуток, підприємство змушене сплачувати досить високий єдиний соціальний внесок при не надто високому річному доході.

Щодо ставки оподаткування, яка діє сьогодні в Україні, то оцінку її розміру проведемо порівняно з аналогічною ставкою, яка діє в інших країнах (рис. 1).

Таким чином, можемо стверджувати, що стимулюючий ефект податку на прибуток є доволі помірним та характеризується практичною відсутністю інвестиційного стимулювання, неповним використанням потенціалу амортизаційної податкової політики, проте прийнятним розміром податкової ставки порівняно з низкою зарубіжних країн.

Фіскальний ефект податку на прибуток можна оцінити, проаналізувавши частку цього податку у структурі всіх податкових надходжень, доходів Державного бюджету та ВВП країни (табл. 1).

Таблиця 1
Динаміка частки податку на прибуток у структурі податкових надходжень, доходів Державного бюджету та ВВП в Україні за 2010–2017 роки (у %)

| Роки | Частка податку на прибуток у структурі: | | |
|------------------|---|----------------------------|------|
| | податкових надходжень до бюджету | доходів Державного бюджету | ВВП |
| 2010 | 23,95 | 16,61 | 3,70 |
| 2011 | 20,92 | 17,40 | 4,16 |
| 2012 | 20,15 | 15,99 | 3,93 |
| 2013 | 20,67 | 16,01 | 3,73 |
| 2014 | 10,94 | 8,81 | 2,57 |
| 2015 | 8,49 | 6,50 | 1,76 |
| 2016 | 10,79 | 8,82 | 2,28 |
| III квартал 2017 | 10,64 | 8,86 | 2,34 |

Джерело: складено за даними [7; 8]

Дані табл. 1 свідчать, що фіскальне значення податку на прибуток в Україні досить знизилася порівняно з 2010 роком. При цьому так званим «переломним моментом» став 2014 рік. Звідси

можемо назвати низку причин, які привели до того, що досліджуваний нами податок практично перестав бути бюджетоутворюючим. Так, період рецесії економіки та різке зростання валютного курсу цього часу, спричинене в основному політичними чинниками, спровокувало збитковість багатьох компаній і привело до накопичення збитків, які переносяться на майбутні періоди і знижують поточні податкові зобов'язання з податку на прибуток. Крім того, зміни у визначенні бази оподаткування дають змогу використовувати сьогодні низку законних облікових механізмів для зменшення фінансового результату до оподаткування. Підриває базу оподаткування також і можливість великих компаній переміщувати прибуток в країни з пільговим режимом оподаткування.

Дослідження частки податку на прибуток країн-ОЕСР (табл. 2), хоч і засвідчує рівномірність надходжень із нього протягом останніх років та навіть десятиліть, все ж продовжує підтверджувати тезу про його низьку фіскальну ефективність навіть порівняно з Україною.

Таблиця 2
Частка податку на прибуток у структурі всіх податкових надходжень та ВВП у країнах-ОЕСР за 2010–2016 роки

(у %)

| Країна | Частка податку на прибуток в середньому у структурі: | |
|----------------|--|------|
| | податкових надходжень | ВВП |
| Австрія | 4,99 | 2,10 |
| Бельгія | 6,90 | 3,01 |
| Данія | 5,53 | 2,84 |
| Фінляндія | 5,26 | 2,28 |
| Франція | 5,36 | 2,35 |
| Німеччина | 4,74 | 1,73 |
| Греція | 5,23 | 1,80 |
| Італія | 5,24 | 2,26 |
| Нідерланди | 6,71 | 2,49 |
| Швеція | 6,57 | 2,84 |
| Швейцарія | 10,47 | 2,84 |
| Туреччина | 6,73 | 1,69 |
| Великобританія | 7,87 | 2,59 |
| Словенія | 4,07 | 1,49 |
| Чехія | 10,24 | 0,24 |

Джерело: складено за даними [9]

Щодо оцінки адміністративного навантаження податку на прибуток, то в Україні сьогодні воно дійсно є доволі значним. Адже Україна має високий рівень тіньової економіки (за даними 2016 року 35% від ВВП [8]), що приводить до необхідності великої кількості податкових перевірок, у процесі яких відбувається зосередження на донарахуванні податкових зобов'язань через викривлення правових норм, оцінювання дотримання форм, а не визначення суті. Очевидним є і те, що проблема адміністративного навантаження податку на прибуток спричинена в основному інституційним чинником, а не внутрішньою суттю самого податку.

Заміна податку на прибуток податком на виведений капітал, яка пропонується у Законопроекті «Про введення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал», дасть змогу певним чином знизити адміністративне навантаження. Так, цим Законопроектом визначено, що

базою оподаткування виступатиме не скоригований фінансовий результат, а розподілений прибуток, тобто операції з виведення капіталу (дивіденди, виплати державними та комунальними підприємствами) та прирівняними платежами (відсотки нерезидентам – пов'язаним особам, фінансова допомога, виплата неприбутковим організаціям, інвестиції за кордон). При цьому оподатковуються винятково операції, які здійснюються з неплатниками податку на виведений капітал. Пропонується застосування двох видів ставок – 15% та 20%. Так, виплати дивідендів у грошовій та негрошовій формі власникам компаній оподатковуються за ставкою 15%, а відсотки, фінансову допомогу, виплачені пов'язаним особам понад межу та суми перевищення за операціями з трансфертного ціноутворення та роялті, – за ставкою 20%, оскільки саме такі операції вважаються одним із компонентів ухилення від сплати податку [10].

Фіскальний ефект від запровадження податку на виведений капітал, найвірогідніше, може бути відчутний лише в довгостроковій перспективі, адже зміна бази оподаткування із загального прибутку на розподілений прибуток є формою податкового відтермінування: прибутки оподатковуватимуться пізніше, під час їх розподілення. Це, в свою чергу, негативно вплине на доходи бюджету в короткостроковому періоді. Водночас усунення можливості застосування податкових схем під час оподаткування прибутку та виведення капіталу за кордон, спрощений контроль за дотриманням законодавства та відсутність перенесення збитків підприємств на майбутні періоди дасть змогу в подальшому збільшити надходження до бюджету і посилити фіскальний ефект.

Адміністративне навантаження на компанії та податкові органи може бути нижчим під час запровадження податку на виведений капітал через меншу кількість операцій, які виступатимуть предметом оподаткування.

Висновки з проведеного дослідження. Чинна система оподаткування прибутку потребує реформування. Основною проблемою при цьому є адміністративне навантаження цього податку, яке проявляється в недосконалому податкових перевірок, можливості перенесення збитків минулих періодів на майбутні та різного роду застосування податкових схем, які пов'язані з наданням кредитів, фінансової допомоги пов'язаним особам та ін. Значною мірою усунути ці недоліки може запровадження податку на виведений капітал, яке дасть змогу спростити розрахунок об'єкта оподаткування, проведення податкового контролю та зменшити адміністративний тягар як для самих компаній, так і для податкових органів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Андрущенко В.Л. Ризики-сигнали тривоги в оподаткуванні [Електронний ресурс] / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2010. № 2(49). С. 74–83.
- Дубровський В. Реформа оподаткування доходів підприємств (корпоративного податку) як ключова частина ліберальної податкової реформи в Україні / В. Дубровський, В. Черкашин. URL: <http://www.emselt.ee/konverentsid/EMS2006/2>.
- Дзівінська Ю.О. Сучасний стан та перспективи оподаткування прибутку підприємств в Україні / Ю.О. Дзівінська, Б.П. Ярема // Молодий вчений № №(43). березень, 2017 р. С. 645–649.
- Податковий кодекс України.
- Чічкань О.І. Особливості податкового стимулювання підприємницької активності в Україні / О.І. Чічкань // Економіка та держава. № 10. 2013. С. 44–48.

6. KPMG. Corporatetaxratestable. URL: <http://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>.
7. Державна казначейська служба України. К.: Офіційний портал ДКСУ. URL: <http://treasury.gov.ua/>.
8. Державна служба статистики України. К.: Офіційний веб-сайт ДССУ: <http://ukrstat.gov.ua/>.
9. RevenueStatistics – OECD countries: Comparativetables. URL: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>.
10. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал». URL: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/06/ECT-draft-law_10_2016.pdf.
11. Девід Заха. Податок на прибуток підприємств чи податок на виведений капітал: аналіз та рекомендації [Серія аналітичних досліджень [PS/01/2017] / Д. Заха, Т. Оттен, О. Бетлій та ін. Берлін/Київ. Березень, 2017. 21 с.

УДК 657.422.8:339.187

Сафарова А.Т.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки*

Корольчук І.Р.
*студентка
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки*

АНАЛІЗ ОБСЯГІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

У статті розглянуто напрями аналізу реалізації готової продукції. Наведено джерела інформації для аналізу готової продукції. Проаналізовано обсяги реалізації готової продукції та досліджено цінову політику на прикладі підприємства побутової хімії.

Ключові слова: готова продукція, реалізація, аналіз, побутова хімія, цінова політика.

Сафарова А.Т., Корольчук І.Р. АНАЛИЗ ОБЪЕМОВ РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

В статье рассмотрены направления анализа реализации готовой продукции. Приведены источники информации для анализа готовой продукции. Проанализированы объемы реализации готовой продукции и исследована ценовая политика на примере предприятия бытовой химии.

Ключевые слова: готовая продукция, реализация, анализ, бытовая химия, ценовая политика.

Safarova A.T., Korolchuk I.R. ANALYSIS OF SALES VOLUME OF FINISHED GOODS

The article considers the directions of analysis of finished goods sales. Information sources for the analysis of finished goods are given. The volume of sales of finished goods has been analyzed and the pricing policy has been investigated on the example of household chemicals.

Key words: finished goods, sales, analysis, household chemicals, pricing policy.

Постановка проблеми. Операційний цикл діяльності підприємства побутової хімії завершується реалізацією готової продукції. Висока конкуренція на ринку побутової хімії змушує виробників постійно стежити за зміною попиту на продукцію та за своєю збутовою політикою.

Важливе місце у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства займає контроль за реалізацією продукції. Чистий дохід від реалізації готової продукції безпосередньо впливає на фінансовий результат, який є узагальнюючим показником роботи підприємства. У зв'язку з цим існує потреба в одержанні найбільш точної та аналітичної інформації для оперативного реагування на зміни в обсягах реалізації продукції, на зміни в цінах на продукцію тощо. Це надає актуальності питанням аналізу реалізації готової продукції, що дасть можливість підприємствам побутової хімії визначити основні напрями розвитку конкурентоспроможності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями аналізу готової продукції та її реалізації займалися відомі вітчизняні вчені М.С. Абрютіна, В.І. Ганін, Б.Є. Грабовецький, Є.П. Гнатенко, В.М. Івахненко, І.В. Замула, Г.І. Кіндрацька, В.О. Литвиненко, І.Ф. Прокопенко, Г.В. Савицька, М.Г. Чумаченко та інші. Однак, аналіз реалізації

готової продукції підприємств побутової хімії є не повністю розкритими.

Формулювання цілей статті. Метою статті є аналіз обсягів реалізації готової продукції та дослідження цінової політики на прикладі підприємства побутової хімії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Реалізація продукції є сполучною ланкою між виробником і споживачем, саме тому аналізу обсягів реалізації готової продукції приділяється велика увага. Обсяг виробництва продукції та її реалізації залежить в основному від попиту на цю продукцію на ринку. Також на обсяг реалізації готової продукції впливають обрані підприємством канали збуту та мережа розповсюдження продукції. Аналізуючи канали збуту готової продукції, підприємству необхідно оцінити динаміку, структуру розповсюдження товарів, обсяг та інтенсивність охоплення каналів (прямого і непрямого) і розробити заходи щодо поліпшення мережі розповсюдження товарів.

Основними причинами, що можуть привести до скорочення каналів збуту готової продукції, можуть бути: помилка керівництва підприємства, яке залишило без достатньої уваги запити ринку; погіршення загальної економічної кон'юнктури; формування регіональної мережі збуту не на підставі