

**ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

А.В. Денисова

**АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА
ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ: ПИТАННЯ
ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ**

Монографія

Науковий редактор
доктор юридичних наук, професор,
Заслужений юрист України
А. І. Берлач

Одеса
ОДУВС
2010

УДК 336.226.1(081)
ББК 65.261.411.1я9
ДЗ32

Рецензенти:

Є.В. Додін – завідувач кафедри морського та митного права Одеської національної юридичної академії, доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України;

Д.П. Калянов – начальник кафедри управління та інформаційно-технічного забезпечення ОВС, кандидат юридичних наук, професор;

А.К. Виноградов – старший викладач кафедри управління та інформаційно-технічного забезпечення ОВС, кандидат юридичних наук, доцент.

Денисова, Аліна Володимирівна

ДЗ32 Адміністрування податку на прибуток підприємств:
питання теорії та практики : монографія / А.В. Денисова –
Одеса : ОДУВС, 2010. – 138 с.

Монографію присвячено теоретичним і практичним аспектам адміністрування податку на прибуток підприємств та запропоновано шляхи його удосконалення. Визначено особливості генезису форм і систем оподаткування прибутку підприємств та висвітлено основні проблеми його функціонування. Проведено порівняльний аналіз прибуткового оподаткування в Україні та за кордоном. Досліджено механізм адміністрування податку на прибуток підприємств, як систему організаційних заходів органів державної податкової служби, спрямованих на запобігання, виявлення та розкриття умисних ухилень від сплати податків.

УДК 336.226.1(081)
ББК 65.261.411.1я9

©Денисова А.В., 2010

ВСТУП

Основний зміст Концепції реформування податкової системи України, розробленої на період до 2015 року, передбачає проведення цілісної та системної реформи у сфері оподаткування, виходячи із стратегічної мети – побудови конкурентоспроможної ринкової економіки та інтеграції у європейське співтовариство.

Проблемою, яка потребує вирішення на рівні держави, є зменшення надходжень податку на прибуток до бюджету та зростання кількості збиткових підприємств. До основних чинників, що впливають на надходження податку на прибуток підприємств до бюджету, можна віднести величину фінансового результату прибуткових підприємств, оскільки саме ці підприємства сплачують податок на прибуток.

При цьому варто мати на увазі, що фінансовий результат від звичайної діяльності і об'єкт оподаткування податком на прибуток не збігаються внаслідок застосування різних підходів до визнання та складу доходів і витрат у бухгалтерському і податковому обліку. Адже фінансовий результат – це величина, яка характеризує дійсний фінансовий стан підприємств, тому динаміка останнього має визначати й динаміку об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Аналіз пільг з оподаткування прибутку свідчить, що негативний вплив на виконання дохідної частини бюджету має те, що діючим законодавством України передбачена можливість застосування спеціальних пільгових режимів оподаткування для суб'єктів підприємницької діяльності вільних економічних та спеціальних зон на період їх функціонування. Актуальною є проблема перегляду існуючих податкових пільг з метою їх максимального скорочення, запровадження такого механізму їх надання, який би дозволив застосовувати пільги в оподаткуванні виключно з метою соціальної підтримки незахищених верств населення та підтримки пріоритетних галузей народного господарства, інвестиційної та інноваційної діяльності на умовах повернення.

Складність, суперечливість і динамізм сучасного розвитку держави потребують прискорення реформування всієї державно-управлінської системи, удосконалення податкового контролю за своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів до державного та місцевих бюджетів. Саме тому визначення чинників ефективності адміністрування податків і зборів, зокрема податку на прибуток підприємств як управлінської функції, яка реалізується спеціалізованими органами держави має свою значущість.

Більшість протизаконних дій у сфері оподаткування здійснюються із застосуванням заздалегідь розроблених схем, юридично майже бездоганних, що, на перший погляд, не дає підстав вважати їх злочинними. Тому лише шляхом здійснення оперативних розшукових заходів, поглибленого аналізу відпрацьованих матеріалів і подальших слідчих дій виявляються справжня сутність таких діянь, їх злочинна спрямованість і особи, винні у їх здійсненні.

Загальне науково-практичне підґрунтя монографії склали фундаментальні наукові праці фахівців адміністративного, фінансового та податкового права, теорії фінансів, зокрема: В.Б. Авер'янова, О.Ф. Андрійко, А.І. Берлача, В.Т. Білоуса, Ю.П. Битяка, А.С. Васильєва, А.К. Виноградова, Л.К. Воронової, І.П. Голосніченка, О.П. Дзісяка, Е.С. Дмитренко, Є.В. Додіна, Д.П. Калаянова, Р.А. Калюжного, В.К. Колпакова, А.Т. Комзюка, Т.О. Коломоєць, В.О. Кроленко, Є.Б. Кубка, О.В. Кузьменко, М.П. Кучерявенка, О.В. Легкої, О.І. Остапенка, П.С. Пацурківського, В.П. Петкова, С.В. Петкова, О.П. Рябченко, Л.А. Савченко, А.І. Сироти, Т.В. Філіпенко, В.К. Шкарупи, Х.П. Ярмакі та ін.

В Україні потрібно формувати податкову політику, направлену на побудову стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового тягаря і забезпечення збалансованості інтересів держави та в суб'єктів господарювання, у нашому випадку - юридичних осіб. І незважаючи на розбіжності стосовно правового регулювання даного податку в окремих державах, що як правило, пов'язані з особливостями визначення деяких його елементів, основні критерії справляння цього податку в країнах-членах ЄС лишаються незмінними, і саме вони мають бути покладені в основу реформування цього податку в Україні.

Наукове видання

Денисова Аліна Володимирівна

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ: ПИТАННЯ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

Монографія

Підписано до друку 01.03.2010. Формат 60х84/16. Папір офсетний.
Гарнітура «Times New Roman» Друк цифровий. Ум. друк .арк. 7,73.
Наклад 300 прим. Зам. № 3
Видавець і виготовлювач ОДУВС
м. Одеса, вул. Успенська, 1
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3507 від 25.06.2009 р.
тел. 0487024884; 0949547884 email – ndrvv1@gmail.com

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ	5
1.1. Система прибуткового оподаткування підприємств, її роль та функції у ринковій економіці	5
1.2. Генезис механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні	18
1.3. Зарубіжний досвід оподаткування прибутку підприємств	28
РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	36
2.1. Поняття, зміст та правове забезпечення адміністрування податку на прибуток підприємств	36
2.2. Методологічні основи визначення об'єкта та встановлення ставки оподаткування прибутку підприємств	45
2.3. Пільговий режим оподаткування прибутку підприємств	55
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ	77
3.1. Характеристика чинників, що впливають на ефективність адміністрування податку на прибуток підприємств	77
3.2. Розробка моделі оптимальної системи оподаткування прибутку підприємств	88
3.3. Удосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств у контексті адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу	100
3.4. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення підрозділів податкової міліції у сфері адміністрування податку на прибуток підприємств	108
ВИСНОВКИ	124
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	126

РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи оподаткування прибутку підприємств

1.1. Система прибуткового оподаткування підприємств, її роль та функції у ринковій економіці

Кожна сучасна держава здатна впливати на всі аспекти свого існування, насамперед на функціонування економіки, тільки за наявності фінансових ресурсів, які у вигляді законодавчо регламентованих податків, тобто комплексу обов'язкових платежів державі, надаються фізичними та юридичними особами. Щоб податки “надавалися” державі, а не “стягувалися” нею, податкова система має бути насамперед економічно обґрунтованою, збалансованою, максимально ефективною, стабільною та обов'язково прозорою.

Невідповідність податкової системи сформульованим вимогам, у першу чергу, пояснюється відсутністю надійної концептуальної, фундаментальної бази в галузі оподаткування. Підтвердженням цього слугують дискусії про природу податку, що має основоположне значення для забезпечення загальних умов становлення елементів оподаткування. Практично усіма дослідниками податкових відносин наголошується на примусовості і законодавчому закріпленні податків, їх безальтернативності, необхідності для виконання державою своїх функцій. Безумовно, такий підхід не піддається сумніву. Але з переходом на вищу сходинку економічного і культурного розвитку податок має розглядатись не лише з точки зору примусу, але й з точки зору громадянського обов'язку платника податків перед державою.

Еволюція податкових відносин знайшла своє відображення в існуванні різноманітних форм податків. Для з'ясування сутності та місця прибуткового оподаткування у суспільному виробництві важливою є класифікація податків. Існує декілька підходів до класифікації податків. До основних критеріїв можна віднести: форму оподаткування, економічний зміст об'єкта оподаткування, рівень державних структур, які встановлюють податки. А тому зупинимося на класифікаційній характеристиці податків.

За формою оподаткування податки бувають прямі та непрямі. Прямі податки – це податки, які стягуються внаслідок придбання і накопичення матеріальних благ та залежать від масштабів об'єкта оподаткування. Як зауважує П.В. Мельник, їх характерними рисами є те, що платить і несе їх на собі одна особа, вони включаються в ціну на стадії виробництва у виробників, стягуються за декларацією з виробництва цінностей, доходу майна, [91, с. 90].

Непрямі податки не залежать від доходів або майна окремого платника, а визначаються розміром споживання. Непрямі включаються до ціни як надбавка і їх сплачує кінцевий споживач. Така класифікація носить узагальнений характер, тому потребує певної деталізації з метою виділення груп податків за характером оподаткування.

За економічним змістом об'єкта оподаткування податки поділяються на три види: податки на доходи, на споживання і майно. Такий поділ покликаний підкреслити об'єкт оподаткування. Але податкову систему не можна розглядати як сталу, оскільки вона перебуває у постійному розвитку. Відповідно, дещо змінюються і підходи до визначення об'єктів оподаткування. Так, у фізичних осіб має місце оподаткування доходів, а у підприємств можуть оподатковуватись і прибутки, і доходи.

За рівнем державних структур, які встановлюють податки, виділяють місцеві і загальнодержавні податки. Загальнодержавні податки встановлюють вищі органи влади і вони є обов'язковими до справляння на всій території країни. Місцеві – встановлюються місцевими органами влади. Характер встановлення місцевих податків залежить від рівня розвитку місцевого самоврядування, від того, який принцип покладено в основу побудови бюджетної системи – єдності чи автономності. Така класифікація носить юридичну спрямованість і має велике практичне значення для фахівців, але вона не характеризує податки з точки зору об'єкта оподаткування.

Найбільший інтерес викликає класифікація за критерієм форми оподаткування, оскільки на її основі найкраще розкривається сутність та зміст цієї економічної категорії. Але, на нашу думку, труднощі при визначенні критеріїв такого поділу стримують масштаби його практичного використання. Згідно з цією класифікацією поділ податків на прямі і непрямі визначений за методом їх встановлення, але в той же час не існує чіткого критерію їх розмежування. Так, Л.І.Якобсон вважає, що прямі податки безпосередньо пов'язані з характеристиками платника: ними обкладаються і фізичні, і юридичні особи, а також їх доходи, а непрямі податки пов'язані з діяльністю, якою займається платник податків, тому ними обкладаються ресурси, види діяльності, товари та послуги [92, с. 122].

Англійські вчені Сімон Джеймс і Крістофер Ноубз вважають, що реальну сутнісну природу податків може розкрити лише розгалужена класифікація за декількома ознаками:

139. Шаблиста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки. – К.: Інститут економіки, 2000. – 217 с.

140. Энциклопедический юридический словарь. – М. – 1997. – С. 355.

141. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – СПб, 1904. – 498 с.

142. Ярошенко Ф.О., Павленко В.Л. Історія податків та оподаткування в Україні: Навч. посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 240 с.

143. Ярмачі Х.П. Денисова А.В. Поняття, види та значення податкових пільг в економіці України // Південноукраїнський правничий часопис. – 2007. - № 2. – С. 219-221.

144. Callen T. & Thimann Ch. Empirical Determinants of Household Saving: Evidence from OECD Countries. – International Monetary Fund. – December 1997.– Working Paper WP/97/181.

145. Tax policy in the twenty-first century // Ed. by H. Stun. – New York: Wiley, 1998 -XII, 324 p.

146. OECD Economic Outlook. – 2001. – № 69. – 60 p.

147. OECD Economic Outlook. – 2004. – № 50. – 58 p.

148. Martinez-Serrano A. Patterson B. Taxation in Europe: recent developments. Luxembourg, 2003. – 350 p.

149. Tax policy in the twenty-first century // Ed. by H. Stun. – New York: Wiley, 1998 -XII, 324 p.

126. Загіка Г.В., Бормотова О.С. Щодо питання інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності оперативних підрозділів ОВС // Методологічні проблеми теорії та практики оперативно-розшукової діяльності в сучасних умовах. Вісник Луганської академії внутрішніх справ МВС імені 10-річчя незалежності України. – 2005. – Спеціальний випуск № 4. – Ч.1. – С. 61-65.

127. Сірко В.О. Порівняльний аналіз теорій оподаткування // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб.наук.пр. – Випуск 132. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – С. 188–192.

128. Лукашов В.А. О сущности и значении оперативно-розыскной информации // Информационное сообщение лаборатории проблем оперативно-розыскной работы. – М., 1973. - № 3. – С. 21-22.

129. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава – податки – бізнес (Із світового досвіду регулювання економіки). – К.: Либідь, 1992. – 280 с.

130. Серебрянський Д.М. Недоліки та шляхи реформування податкової системи України // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного інституту. Вип. 3: Економічні науки. – Чернівці, 2002. – С. 102-109.

131. Савченко А.Г., Москалюк Н.П. Прискорена амортизація у системі державного регулювання // Фінанси України. – 2003. – № 7. – С. 68-74.

132. Серебрянський Д.М. Сучасна практика податкового стимулювання інвестиційної активності в індустріально розвинених країнах // Науковий вісник Академії ДПС України, 2003. – № 2 (20). – С. 93-102.

133. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К.: Знання-Прес, 2006. – 454 с.

134. Терещенко С.І. Досвід корпоративного оподаткування у ФРН // Фінанси України. – 1997. – № 11. – С. 84–91.

135. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: Учеб. пособ. - М.: Изд-во Дашков и Ко, 2002. – 174 с.

136. Терещенко С.І. Податок на прибуток: необхідність урахування критерію нейтральності // Фінанси України. – 1997. – № 4. – С.103–107.

137. Философия права как научная и учебная дисциплина. Материалы Всероссийской научной конференции. 28-29 апреля 1999 года. - Ростов-на-Дону: РЮИ МВД России, 1999. Раздел 5.

138. Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вища школа, 1989. – 126

- прями й непрямі – залежно від виду об'єкта оподаткування та форми взаємин між платником і податковим органом;

- капітальні і поточні – залежно від економічного характеру бази оподаткування;

- спеціальні та адвалерні – залежно від способу співвідношення суми податку до величини податкової бази;

- прогресивні, пропорційні, регресивні – залежно від методу побудови шкали податкових ставок, [34, с. 164].

Особливістю такої класифікації є можливість приналежності одного і того ж податку відразу до декількох груп. Так, податок на доходи фізичних осіб може бути прямим, прогресивним, пропорційним. Це є позитивним, оскільки характеризує один і той же податок з різних сторін. Але з іншого боку така класифікація є складною у використанні, до того ж вона не враховує поділ податків за рівнем державних структур, що їх встановлюють.

Країни-члени Організації Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР) користуються чіткою і зручною в статистичній і аналітичній роботі класифікацією. Вона побудована за ознакою узагальненого й укрупненого об'єкту оподаткування. Податки поділяють на п'ять груп: податки на доходи і прибутки, внески у фонд соціального страхування, податки на власність, податки на товари і послуги, інші податки. Зручність класифікації не піддається сумніву. Але її укрупненість не підкреслює важливість саме прибуткових податків, їх відмінність від майнових.

У той же час, російські вчені С.М. Нікітін, М.Л. Степанова, Є.С. Глазова підкреслюють принципову відмінність прямих податків, які орієнтуються на обкладення доходів підприємництва чи населення від непрямих, що спрямовані на споживання [96, с. 8]. Тобто межа між прямими і непрямими податками часто буває умовною.

Зважаючи на цю умовність, в економічній літературі окремі автори пропонують відмінити такий підхід, а в якості критерію класифікації податків прийняти принцип, який дозволяє оцінити вплив кожного з них на мотиви економічної поведінки виробника. В той же час, категорія прями податки досить об'ємна, вона містить як податки на доходи, так і податки на майно.

Жодну з наведених класифікацій не можна піддати сумніву, але з точки зору фіскальної спрямованості оподаткування варто виділити окреме місце таким податкам як податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб. Це зумовлюється тим, що ці

податки є головною складовою надходжень державного бюджету, тому прибуткове оподаткування забезпечує залежність державного бюджету від процесів, які відбуваються у виробництві. З іншого боку, ці податки надають широкі можливості для здійснення заходів з державного регулювання економіки.

Тому необхідно виділити ці податки в окрему групу – прибуткові податки – та подати загальну класифікацію у наступному вигляді (рис. 1.1).

Необхідність виділення окремо прибуткового оподаткування пов'язана не лише із значною роллю податку на прибуток підприємств і податку з доходів фізичних осіб у наповненні державного бюджету, але й з тим, що у зв'язку з розвитком акціонерної форми власності між цими двома податками поглиблюється зв'язок через оподаткування розподіленого прибутку та заощаджень, виникає оподаткування особливого виду доходів – корпоративного, а, значить, має бути й особливий вид податку – корпоративний.



Рис. 1.1. Класифікація податків

112. Податкові системи зарубіжних країн / За заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Вид. дім “Комп’ютерпрес”, 2004. – 204 с.

113. Податкове право України: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін. За ред. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 400 с.

114. Підлісна О. Теоретичні аспекти надання податкових пільг // Науковий вісник УФЕІ: Зб. наук. пр. – Ірпінь, 1999. – № 3. – С. 8–12.

115. Податкове право: Навч. посіб. Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін.: За ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 89-91.

116. Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко... В.С. Ковальський (кер.) та ін. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

117. Податкове право: Навч. посіб. Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін.: За ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

118. Паєнко Т.В. Оптимізація механізмів прибуткового оподаткування // Економіка та держава. – 2005. – № 9. – С. 48–54.

119. Паєнко Т.В. Можливості оптимізації бази і ставок оподаткування податком на прибуток // Науковий вісник Національної АДПС України. – 2005. – № 2. – С. 78–85.

120. Реформування державного управління в Україні: проблеми і перспективи. [Колектив авторів. Наук. керів. Цветков В.В.]. – К., „Оріяни”, 1998. – 364 с.

121. Роздайбіда А.В. Податкове правопорушення як підстава адміністративної відповідальності: Дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2003. – С. 18.

122. Серебрянський Д.М., Накай А.І. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку прибуткового оподаткування юридичних осіб // Науковий вісник Національної Академії ДПС України, 2005. – № 4 (31). – С. 98-107.

123. Селигман Э., Стурм Р. Этюды по теории обложения. Пер. студентов В. Гефдинга и Б. Никольского под. ред. и с предисловием проф. М.И. Фридмана. – СПб., 1908.

124. Свирщевский А.А. Подоходный налог. – М.: Тип. А.И. Мамонова, 1886. – 247 с.

125. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.

95. Малис Н.И. Плюсы и минусы изменения ставки налога на прибыль // Финансы. – 2003. – № 9. – С. 25–27.
96. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Изменения в системе налогообложения // Мировая экономика и международные отношения. – 1999. – № 8. – С. 35–42.
97. Недоха М., Задояний М. Шляхи гуманізації відносин платників податків і податківців // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 9. – С. 6–10.
98. Нечай Н.В. Нариси з історії оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2002. – 144 с.
99. Налоги в механизме хозяйствования / А.В. Сигиневич, Е.М. Бух-вальд, О.М. Ежова и др. – М.: Наука, 1991. – 110 с.
100. Налоги и налогообложение: Учебн. пос. для вузов / И.Г. Русакова, В.А. Кашин, А.В. Толкушкин и др. / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с.
101. Налогообложение в Европейском союзе. – М.: ВНИКИ, 1999. – 540 с.
102. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.
103. Озеров И.И. Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии. – СПб: Тип. В.Киршбаума, 1899. – 331 с.
104. Орлов Д. Крушение рубля. Финансовая политика большевиков в 1917-1921 гг. // Налоги. – 1994. – № 5. – С. 6.
105. Овчинский В.С., Энимов В.И., Яблоков Н.П. Основы борьбы с организованной преступностью. Монография. – М. – 1996. – 395 с.
106. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика., 2003. – 252 с.
107. Паєнтко Т.В. Оподаткування доходів як елемент інвестиційної політики в регіонах // Друга Міжнародна наук.-практ. конф. “Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період”: Зб. наук. пр. – Хмельницький: ТОВ НВП “Евріка”, 2004. – С.139–141.
108. Податкові системи зарубіжних країн / За заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Вид. дім “Комп’ютерпрес”, 2006. – 204 с.
109. Паєнтко Т.В. Гармонізація прибуткового оподаткування // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 37–44.
110. Податкові системи зарубіжних країн / За заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Вид. дім “Комп’ютерпрес”, 2004. – 204 с.
111. Паєнтко Т.В. Оптимізація механізмів прибуткового оподаткування // Економіка та держава. – 2005. – № 9. – С. 48–54.

Для України такий підхід є взагалі новим. Адже походження українського податку на прибуток, на відміну від західного, має у своїй основі відратування державних підприємств і організацій від прибутку, що являло у свій час інструмент прямого вилучення частини цього прибутку у бюджет. Сутність переходу до податку на прибуток полягала у заміні індивідуальних для кожного платника галузевих нормативів відратувань єдиною для всіх ставкою податку або диференційованою за видами діяльності, але такою, що не залежить від фінансових результатів суб’єктів господарювання.

У західних країнах з розвинутою ринковою економікою податок на прибуток сформувався у зв’язку з розвитком акціонерної форми власності, а, значить, у зв’язку з необхідністю застосування механізму оподаткування відмінного від індивідуального оподаткування доходів.

З’ясувавши сутність податків та розглянувши їх класифікаційну характеристику варто перейти до більш детального розгляду однієї із форм прямого оподаткування – прибуткового оподаткування юридичних осіб, який сформувався в податкових системах порівняно недавно й виступає основним фіскальним інструментом регулювання та стимулювання економічних процесів у державі. Кінцевий етап еволюційного розвитку закріпив активне використання прямої форми оподаткування доходів як важеля регулювання та стимулювання економічної діяльності.

Оскільки в фінансовій науці історичним аспектам розвитку та становлення саме цього виду оподаткування приділяється мало уваги, ми зупинимося на ньому більш детально. Адже, по-перше, не можна зрозуміти економічну сутність податку на прибуток підприємств, не знаючи економічних, історичних причин та передумов його становлення, етапів розвитку та місця у фінансовій системі. По-друге, доведення факту впливу податку на прибуток підприємств на інвестиційну активність бізнесу можливе тільки за умови здійснення історичного екскурсу, з’ясування, на якому етапі розвитку економічних процесів цей податок максимально ефективно здійснює регулятивно-стимулюючий вплив на інвестиційні процеси.

Прибуткове оподаткування юридичних осіб в такому вигляді, як воно існує сьогодні, сформувалося порівняно недавно,десь приблизно на початку ХХ-го століття. Воно утвердилося майже в усіх країнах світу з початку Другої світової війни, маючи специфіку в оподаткуванні з урахуванням історичних, культурних традицій держави.

Забігаючи наперед, зазначимо, що основною причиною виникнення податку на прибуток підприємств стали жорстокі війни, які вимагали все більшого фінансування. Як зазначав провідний російський

фінансист І. Кулішер, "... війна породила на світ податки, спочатку тимчасові, потім, з появою постійного війська, і постійні. Сучасна армія і сучасна податкова система – сіамські близнюки, нерозривно спаяні, нерозлучні, неподільні" [72, с. 66].

Податок на прибуток підприємств пройшов довгий шлях еволюційного розвитку і врешті об'єднав декілька видів податку в один, з метою ефективного оподаткування прибутку та уникнення подвійного оподаткування. Розглянемо, які ж податки передували податку на прибуток підприємств та дамо їм загальну характеристику.

З усього розмаїття податків, що існували тоді, на думку вітчизняних дослідників визначити ті, які за своєю економічною суттю повністю відповідають сучасному податку на прибуток підприємств [122, с. 99]:

- 1) промисловий податок;
- 2) податок на грошовий капітал;
- 3) система прибуткового податку.

Зупинимось більш детально на їх характеристиці.

Промисловий податок. Найдавнішим прототипом нинішнього податку на прибуток виступає промисловий податок, який вперше з'явився в Англії у XVII ст. Він був введений для ряду професій – аукціоністів, комісіонерів, міняйл та інших. Пізніше цей податок був замінений на загальноприбутковий, [106, с. 205].

Промисловий податок був податком на господарську діяльність у вигляді промислу, який мав на меті отримання прибутку. Як зазначав І. Янжул, "... под промыслом должно разуметь лишь такое занятие, которое производится с помощью капитала и которое делает доход, отчасти зависящий от затраченного капитала. В этом ограниченном смысле промысловый налог есть налог на предпринимательскую прибыль" [141, с. 287].

Трансформація промислового податку в систему оподаткування прибутку відбулося з двох причин (Див. додатки А і Б.). По-перше, суб'єкт промислового податку не завжди збігався з його носієм, оскільки тут відбувалося перекладання податку на споживача. Особа, яка займається промислом, поєднувала податок із своїми торговельними операціями та перекладала податок на споживача шляхом збільшення ціни товару. Отже, з причини надто прозорого перекладання промислового податку на заміну йому приходиться прибуткове оподаткування в формі податку на прибуток, яке не лає змоги прямо перекладати суму сплаченого податку на споживача, оскільки оподатковується кінцевий результат діяльності – прибуток.

80. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001.

81. Кондиріна А.Г. Необходимость реформирования податковой системы Украины // Финансовый консультант. – 2001. – № 10. – С. 102–111.

82. Коляда Т.А. Удосконалення адміністрування податку на прибуток підприємств як засіб протидії ухиленням від оподаткування // Матеріали 4-ї міжрегіональної наук.-практ. конф. "Оподаткування в промисловому регіоні: теорія, практика та перспективи розвитку". – Донецьк: ДДУЕтаТ, 2004. – С.443.

83. Кустов А.М. Механизм преступления и противодействие его расследованию. – Ставрополь: Издательство Ставропольского университета, 1997. – С. 17.

84. Луніна І.О. Державні фінанси України у перехідний період. – Х.: Форт, 2000. – 296 с.

85. Лисенко В., Дзісяк О. Незаконне відшкодування із державного бюджету ПДВ // Вісник прокуратури – 2007. - № 9 (75). - С. 96-104.

86. Литвин В. Особенности влияния ставки налога на прибыль на финансовые показатели деятельности предприятия // Бизнес Информ. – 1998. – № 10. – С. 53–54; №11. – С. 44–46.

87. Луценко Ю. Акціонерний сектор вітчизняної економіки // Економіка України. – 2005. – № 5. – С. 42

88. Лилак Д. Адміністративна і цивільно-правова відповідальність юридичних осіб у сфері економічних відносин (колізії теорії і проблеми практики) // Право України. – 2000. – №1. – С.24-31.

89. Лисенко В.В., Задорожний О.С., Дзісяк О.П. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: Монографія. – К.: Істина, 2008. – 216 с.

90. Мельник П.В. Вплив податків на перерозподіл народногосподарських ресурсів у ринковій економіці (теоретичний аспект) // Науковий вісник академії ДПС України. – 2007. – № 11. – С. 94–98.

91. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 362 с.

92. Милль Дж. С. Основы политической экономии в 3 т. / Пер.с англ. – М.: Прогресс, 1981. – Т.3. – С. 156

93. Максименко І.А. Податки як інструмент державного регулювання економічних і соціальних процесів // Теоретичні та прикладні питання економіки: Зб. наук. пр.НДФІ – 2003. – № 3. – С.148–154.

94. Мещерякова О. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с. Міжнародне оподаткування / За ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпа. – К.: Центр навч. літ., 2003. – 550 с.

63. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податки в Україні: Навчальний посібник. – К.: УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.

64. Евстигнеев Е. Основы налогообложения и налогового права. – М., 1999. – 120 с.

65. Емельянов А.С. Меры финансово-правового принуждения // Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 2001. – № 6 – С. 42-56.

66. Єфименко Т.І., Соколовська А.М. Нові підходи до адміністрування податків // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 3–8.

67. Єфименко Т. Пільги у системі оподаткування в Україні // Вісник Української Академії державного управління при Президенті України. – 2001. – № 2. – С. 255–260.

68. Загорський В.С. Податки для конкурентоспроможної економіки // Дзеркало тижня. - № 17 (596). 29 квітня – 12 травня 2006 р.

69. Загорський В.С. Податки для конкурентоспроможної економіки // Дзеркало тижня. - № 17 (596). 29 квітня – 12 травня 2006 р.

70. Забарний Г.Г., Калюжний Р.А., Терещук О.В., Шкарупа В.К. Адміністративне право України. – К.: Вид. Паливода А.В., 2001. – С. 103.

71. Иванов Ю. Налогообложение доходов граждан-предпринимателей и других доходов // Сборник систематизированного законодательства. – 2005. – № 69. – С. 4–15.

72. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Вып 1. – Петербург: Наука и школа, 1919. – 213 с.

73. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Независимое издательство „Манускрипт”, 1993. – 250 с.

74. Кондиріна А.Г. Необхідність реформування податкової системи України // Фінансовий консультант. – 2001. – № 10. – С. 102–111.

75. Калаянов Д.П., Виноградов А.К. Практичні проблеми забезпечення прозорості в процесі адміністрування податку на додану вартість // Південноукраїнський правничий часопис. – 2007. - № 2. – С. 121-123.

76. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. – Х.: Константа, 1999. – 320 с.

77. Коваль Л.В. Адміністративне право: Підручник. – К.: Вентурі, 1998. – С. 136.с.

78. Криницький І.Е., Кучерявенко Н.П. Налоговое право. – Харьков: Эспада, 1995.

79. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Клисон, 1995.

По-друге, у 20-х роках ХХ ст. промисловий податок поділяється на дві частини: патентний податок (встановлюється у вигляді твердих ставок за певними розрядами) та додатковий податок, який залежить від різних чинників (капіталу, обороту, прибутку), [106, с. 206]. Саме таким поділом прибуткове оподаткування бере свої витoki із промислового податку. Зовнішні ознаки промислового податку не забезпечували рівномірності обкладення, тому західні країни почали переходити до нарахування промислового податку залежно від доходності, трансформуючи його таким чином у прибутковий податок, який отримує назву ППП.

Податок на грошовий капітал. Варто зауважити, що в більшості країн ЄС податок на капітал існує і донині, тоді як в Україні такий податок відсутній, а приріст капіталу оподатковується в складі податку на прибуток підприємств.

Сучасна система оподаткування прибутку підприємства (в більшості випадків) включає, поряд з промисловим податком, і податок на грошовий капітал. Приклади запровадження цього податку фіксуються з давнього часу. Грошові капітали оподатковувалися в загальному складі старогерманського майнового податку (Schoss) і у французькому taille personnelle ще в XVI і XVII ст. Найбільшого розповсюдження аналізований податок отримав у другій половині XVIII та XIX ст. Основною причиною його розвитку був великий дефіцит бюджету та дефіцит фінансових ресурсів суб'єктів господарювання, які покривали його шляхом випуску боргових цінних паперів (в основному облігацій). Податок на грошовий капітал поділявся на три складові: 1) капітал, розміщений в банку у вигляді депозиту; 2) капітал, вкладений у відсоткові державні ЦП та ЦП акціонерних компаній, товариств; 3) капітал, який розміщується у вигляді позики під векселі, розписки, заставу з метою отримання відсотків [122, с. 100].

Прибутковий податок. З розвитком промисловості, розширенням функцій держави змінюються і вимоги до системи оподаткування. На зміну реальним податкам приходять податки особисті. Отже, наступною формою податку на прибуток підприємств є загальний прибутковий податок. Видатні вчені Є. Селігман та Р. Стурм так характеризували перехід від промислового до прибуткового оподаткування: “Но именно потому, что налог теперь является налогом более на лица, а не на вещи, он сопряжен с некоторой трудностью взимания и предполагает высокую степень общественной нравственности и политической честности (“a definite stage of social morality and political probity”). Где эта степень еще не достигнута, лучше держаться старой системы обложения (т.е. Ertragssteuern)...” [123, с. 25].

У свою чергу Лорія виділяє дві умови введення прибуткового податку: 1) когда средства низших классов населения истощены, и волей-неволей капиталистам приходится брать на себя налоговое бремя, и 2) когда накопление капиталов идет очень быстро и тогда из боязни понижения процента и развития спекуляции, а также чтобы предотвратить повышение заработной платы у рабочих и тем не усилить их участие в государственной власти, капиталисты молчаливо (*tacito consensu*) вводят подоходный налог” [124, с. 12].

На той час світовою фінансовою та правовою думкою сформувався наступний принцип: якщо господарська діяльність не обкладається промисловим податком, то вона повинна оподатковуватися прибутковим податком (з юридичних і фізичних осіб).

А тому прибутковий податок – це одна з досконалих форм оподаткування доходів. Як зазначає професор І. Янжул, “... по существу он (прибутковий податок – прим. авт.) является соединением многих налогов в один и ведет поэтому к уничтожению того разнообразия, которое обуславливается существованием налогов специальных” [8, с. 332]. Прибутковий принцип оподаткування набув широке розповсюдження в усьому цивілізованому світі в 40-50-х роках XIX ст.

Поряд із перевагами, для прибуткового оподаткування характерний і ряд недоліків. Як наголошує А. Свірщевський, проти оподаткування прибутку є два аргументи: 1) складність у визначенні точної величини промислових доходів у зв'язку з надзвичайною легкістю ухиляння від оподаткування і 2) прибутковий податок перешкоджає “промышленнику и торговцу расширять произвольно пределы своей деятельности, так как он (прибутковий податок – прим. авт.) отнимает у них часть дохода, которую они могли бы сберечь и вложить в свои предприятия” [124, с. 93-94].

Свої аргументи проти прибуткового податку навів і Д. Міль – “...покрытие же всех государственных расходов прямыми налогами представляет важное неудобство еще и потому, что невозможно достигнуть справедливого распределения этих налогов. Форма прямого подоходного налога, как мы видим не годится...”. Але одночасно Міль стверджує, що немає такого податку, в якому б не існувало несправедливості, “так что только разнообразие налогов, может быть, взаимно сокращает эти неравенства и исправляет дело” [35, с. 135]. Він мав на увазі, що прибуткове оподаткування потрібно було розподілити на декілька видів. Історичний розвиток фіскальних теорій засвідчив, що так і сталося, зокрема, з прибуткового податку виведено оподаткування корпорацій.

48. Битяк Ю.П., Зуй В.В. Административное право Украины (Общая часть). Учебное пособие. – Х.: ООО “Одиссей”, 1999. – С. 121.

49. Берлач А.І. Адміністративне право України: Навч. посіб. для дист. навч. – К.: Університет “Україна”, 2005. – 472 с.

50. Барихин А.Б. Большой юридический энциклопедический словарь. – М.: Книжный мир, 2003. – 720 с.

51. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. / Передмова та наук. ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 2005. – 654 с.

52. Бандурка А.М., Червяков И.М., Посылкина О.В. Финансово-экономический анализ. – Харьков: Изд-во Университета внутренних дел, 1999. – 393 с.

53. Виноградов А.К. Удосконалення податкової системи як вимога сприяння економічного зростання // Південноукраїнський правничий часопис. – 2006. - № 2. – С. 190-192.

54. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: Навч. посіб. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2003. – 302 с.

55. Геєць В. Бюджетна політика в Україні: проблеми і перспективи // economics@mirror.kiev.ua

56. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: Навч. посіб. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2003. – 302 с.

57. Геєць В. Бюджетна політика в Україні: проблеми і перспективи // economics@mirror.kiev.ua

58. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

59. Даниленко А.І., Даниленко А.П. Податкова політика і система оподаткування // Фінансово-кредитні важелі державного регулювання: Зб. наук. праць. – К.: Ін-т економіки НАН України. – 2002. – С. 158–162.

60. Демиденко Л.М. Оподаткування доходів громадян: досвід США та України // Фінанси України. – 2005. – № 9. – С. 30–33.

61. Денисова А.В. Податкові пільги та їх роль у розвитку економіки України // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності: Збірник наукових праць: Донецьк: Донецький юридичний інститут Луганського державного університету внутрішніх справ, 2006. - № 4. – С. 45-54

62. Денисова А.В. Податкові пільги в Україні як інструмент впливу на її економіку // Державотворчі процеси і соціально-економічні моделі розвитку України на сучасному етапі: Збірник наукових статей: Том 2. – Донецьк: ТОВ «Юго-Восток, ЛТД», 2007. – С. 169-172

Спеціальна література:

34. Андрущенко В. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
35. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А.Смита, Ж-Б.Сея, Сисмонди и Д.С.Миля. – Харьков, 1870. – 171 с.
36. Актуальні проблеми корпоративного управління в Україні: Зб. наук. пр. / За ред. Л.І. Федулової, Л.І. Вороніної, Є.Г. Панченко. – К.: Науковий світ, 2003. – 142 с.
37. Амоша О., Вишневський В. До питання про оцінку рівня податків в Україні // Економіка України. – 2002. – №8. – С.11–19.
38. Адміністративна відповідальність в Україні: Навч. посіб. / За заг. ред. А. Т. Комзюка. 2-е вид., виправл. і доп. – Харків: Вид-во Унту внутр. справ, 2001. – 112 с.
39. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч. У двох томах: Том 1. Загальна частина / Ред. колегія: В.Б. Авер'янов (голова). – К.: Видавництво “Юридична думка”, 2004. – 584 с.
40. Адміністративна відповідальність: Зб. Законодавства України про адм. Відповідальність / Упоряд.: Е.Ф. Демський, В.І. Махно – К.: Магістр – ХХІ сторіччя, 2005. – 400
41. Актуальні проблеми корпоративного управління в Україні: Зб. наук. пр. / За ред. Л.І. Федулової, Л.І. Вороніної, Є.Г. Панченко. – К.: Науковий світ, 2006. – 142 с.
42. Афанасьев В.Г. Социальная информация и управление обществом. – М.: Полит. лит., 1980. – 238 с.
43. Андрущенко В. Адміністрування податків і платежів: предмет і метод дослідження // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2002. – № 4.– С.77.
44. Буряковский В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В. – Налоги: Уч. пособие. – Днепропетровск: Пороги, 1998. – 616 с.
45. Берлач А.І. Податкове право України: Навч. посіб. – К.: Університет “Україна”, 2006. – 335 с.
46. Буряковский В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В. – Налоги: Уч. пособие. – Днепропетровск: Пороги, 2005. – 616 с.
47. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України: Монографія. – У 6 т. / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін. – Т.3: Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів. – К.: НДФІ, 2007. – 308 с.

На основі проведеного дослідження можна стверджувати, що оподаткування прибутку юридичних осіб є порівняно новою формою оподаткування, яка набула найбільшого поширення після Першої світової війни. Основна причина його введення – великі дефіцити бюджетів внаслідок ведення воєнних дій, тобто першочерговою функцією податку на прибуток підприємств була фіскальна її складова.

Корпораційний податок почав поєднувати в собі первинні форми оподаткування прибутку – промисловий податок та податок на грошові капітали. Таке поєднання досить позитивно позначилося на розвиткові бізнесу, особливо великого. Після введення корпораційного податку (друга половина ХХ ст.), в основному як фіскального інструмента та засобу призупинення воєнних дій, він почав носити суто регулятивний та стимулюючий характер по відношенню до підприємницької діяльності, що проявлялося в ліквідації податку на надприбуток, зменшенні ставок податку на прибуток підприємств та широкомасштабному введенні податку на прибуток підприємств інвестиційно-інноваційного характеру.

Проведений аналіз також засвідчив, що доцільність введення цього податку не викликає сумнівів ні з фіскальної, ні з регулятивної позиції, єдина проблема, як зазначали Є. Селігман та Р. Стурм, криється в дефіциті високого рівня суспільної моралі та політичної чесності. До цієї проблеми можна також додати проблему вміння використовувати податок на прибуток підприємств з метою регулювання економічної активності на певних етапах економічного розвитку.

Тобто, запровадження тих чи інших інструментів податку на прибуток підприємств потребує не тільки виваженого підходу, а й вчасного його застосування. Наприклад, в США енергетичну кризу 1970-х років вдалося подолати з мінімальними наслідками для економіки шляхом запровадження пільг інвестиційного характеру, що масово “оживили” інвестиційну активність бізнесу. І зовсім протилежний приклад в Україні – до 1995 року, коли пік гіперінфляції досяг свого апогею, запроваджувалися масові пільги інвестиційного характеру, що *a priori* не могли себе реалізувати в тих економічних умовах.

Значення прибуткового оподаткування у ринковій економіці можна показати через функції, які воно виконує у господарському механізмі. Адже функції будь-якої економічної категорії розкривають її сутність, внутрішній зміст і значення. Відповідно функції прибуткових податків є проявом їх сутності з урахуванням того, що самі податки є породженням держави.

Проблема функцій податків взагалі не нова, з приводу їх визначеності в економічній літературі ведеться постійна полеміка. Потребують більш глибокого пізнання питання взаємозв'язку функцій і чинників, які впливають на повноту їх реалізації. Щодо визначеності функцій податків у науці немає одностайності. Крім фіскальної вчені називають розподільчу, економічну, контролюючу, регулюючу [44; 59, с. 158-162; 64; 84; 93, с. 148-154; 97, с. 6-10]. Щоб з'ясувати правомірність та логічність їх виокремлення, розглянемо, який зміст вкладається економістами в кожну з них.

Цілком ясно, що основною функцією податку є фіскальна, оскільки вона реалізується за будь-яких умов. При реалізації такої функції прибуткове оподаткування виступає інструментом вилучення частини отриманих доходів на користь держави. Дана функція для прибуткового оподаткування є найбільш природною, тому що мобілізація державою коштів, без яких вона не може існувати, є головним призначенням податку, а доходи – головне джерело їх сплати. Власне, історично податки виникли саме як метод формування державою необхідних їй коштів. Фіскальний потенціал податку залежить передусім від таких чинників як величина податкової бази і податкових ставок, а також ступінь їх раціональності, що визначається положенням податкової ставки на кривій Лаффера відносно тієї точки, за якої зростання ставки супроводжується зменшенням надходжень до бюджету.

У довгостроковій перспективі до зазначених чинників додається ступінь податкоспроможності платників податків, оскільки в разі її виснаження надходження до бюджету будуть зменшуватись. Реалізація цього потенціалу, тобто фактичне виконання податками фіскальної функції значною мірою залежить від зовнішніх чинників, зокрема, від стану економіки країни, досконалості податкового законодавства та податкового адміністрування.

Виконання податком фіскальної функції можна охарактеризувати, визначивши частку доходів бюджету у ВВП, також фіскальну роль податків характеризує їх частка в загальній сумі доходів бюджету. Питома вага податку на прибуток підприємств та прибуткового податку з громадян в доходах Державного бюджету за 1997-2004 роки досить значна (31% – у 2003 р., 31,2% – у 2004 р. в загальному обсязі), (рис. 1.2)¹.

¹ Побудовано за даними Держкомстату України. <http://www.ukrstat.gov.ua>.

16. Указ Президента України “Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу” від 11 червня 1998 р // Офіційний вісник України. – 1998. - № 24.

17. Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 3 липня 1998 р. № 727 в редакції від 26 червня 1999 р. № 746/99. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 26. – Ст. 1230.

18. Наказ ДПА України “Про затвердження Регламенту адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)” від 9 лютого 2006 р. № 62 / www.sta.gov.ua

19. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції реформування податкової системи” від 19 лютого 2007 р. № 56-р. // Офіційний вісник України. – 2007. - № 13. – Ст. 481.

20. Мещерякова О. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. – М.: Фонд «Правовая культура», 2004. – 240 с.

21. Бюджетний і податковий огляд. Річний звіт за 2005 р. Група фіскального аналізу при комітеті Верховної Ради України з питань бюджету. – К., 2006.

22. Постанова Правління Національного банку України “Про процедуру закриття анонімних валютних рахунків та кодованих рахунків фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) в іноземній та національній валюті України” від 4 квітня 2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. - № 24. – Ст. 1142.

23. Декрет Кабінету Міністрів „Про податок на прибуток підприємств і організацій” від 26 грудня 1992 р. // ВВР. – 1993. - № 10. – Ст. 76.

24. Договір про Європейський Союз від 7 лютого 1992 р. // www.rada.gov.ua

25. Звіт Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку за 2006 рік.

26. Основні фінансові показники підприємств різних форм власності за окремими видами діяльності за 2006 рік.

27. Веб-сайт ВАТ “Київенерго”. <http://www.kievenergo.com.ua>

28. Веб-сайт концерну “Стирол”. <http://www.stirol.net>

29. Веб-сайт ММК ім. Ільїча. <http://www.ilyich.mariupol.ua>

30. Офіційний веб-сайт Держкомстату України. <http://www.ukrstat.gov.ua>

31. Офіційний веб-сайт ДПА України. <http://www.sta.gov.ua>

32. Офіційний веб-сайт мініфіну України. <http://www.minfin.gov.ua>

33. Офіційний веб-сайт фінансової звітності ВАТ України. <http://www.istock.com.ua>

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Конституція, законодавчі та інші нормативні акти

1. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – К.: Просвіта, 1996. – 80 с.
2. Налоговый кодекс РФ. – 6-е изд., изм. и доп. – М.: Ось-89, 2001. – Ч. 1. – 128 с.
3. Налоговый кодекс РФ. – 6-е изд., изм. и доп. – М.: Ось-89, 2001. – Ч. 2. – 128 с.
4. Кримінальний кодекс України від 6 квітня 2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25-26. – ст. 131.
5. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р // ВВР. – 1995. - № 4. – Ст. 28
6. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 р //ВВР. – 1995. - № 27. – Ст. 181.
7. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 р //ВВР. – 1995. - № 27. – Ст. 181.
8. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 24 грудня 2002 р //ВВР. – 2003. - № 12. – Ст. 88.
9. Закон СССР “О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г. // Ведомости Верховного Совета. – 1990. - № 27. – Ст. 522.
10. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р. в редакції Закону від 22 травня 1997 р. // ВВР. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
11. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 1 січня 1994 р. // ВВР. -1994. - № 20. – Ст. 120.
12. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” від 25 березня 2005 р. // ВВР. 2005. - № 17, № 18-19. – Ст. 267.
13. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. // ВВР. – 1997. - № 21. – Ст. 156.
14. Закон України “Про оперативно-розшукову діяльність” від 18 лютого 1992 р. // ВВР. – 1992. – № 22. – Ст. 303.
15. Закон України “Про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві” від 23 грудня 1993 р. // ВВР. – 1994. - № 11. – Ст. 51.

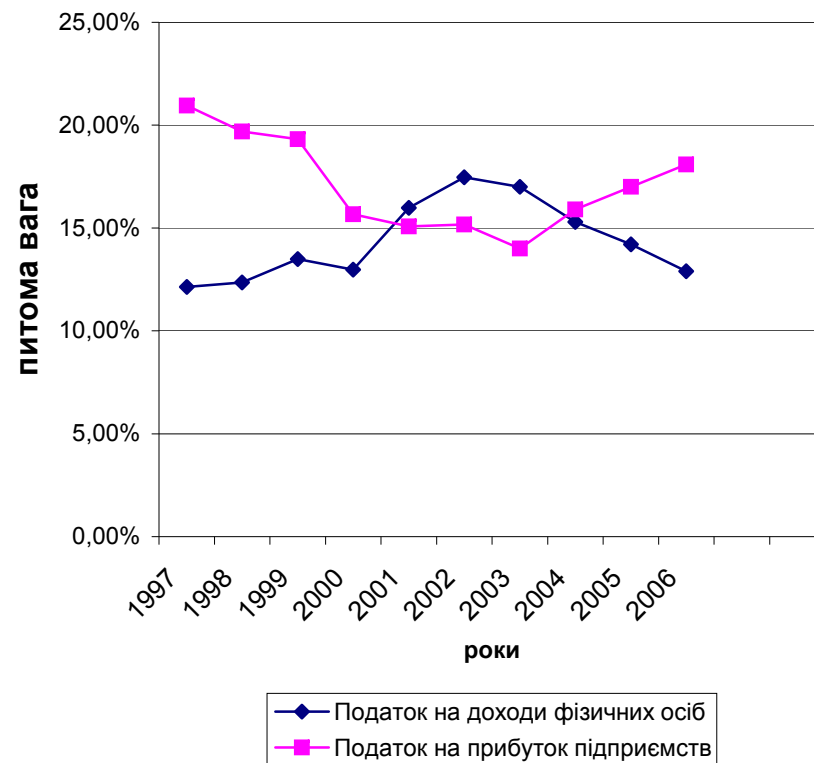


Рис. 1.2. Податок на прибуток підприємств та прибутковий податок з громадян в доходах державного бюджету

Варто зазначити, що податок на прибуток підприємств і прибутковий податок з громадян (податок на доходи фізичних осіб) відрізняються стабільністю надходжень. Загалом, прибуткове оподаткування забезпечує майже третину доходів зведеного бюджету.

Ряд економістів вважають, що прибуткові податки слугують механізмом економічного впливу на суспільне виробництво, його структуру і динаміку, розміщення продуктивних сил, прискорення науково-технічного прогресу; податками можна стимулювати, або навпаки обмежувати ділову активність, а, отже, розвиток тих чи інших галузей підприємницької діяльності, тобто вони виконують регулюючу функцію. Серед податкових важелів державного регулювання економіки сучасна фінансова наука віддає перевагу зниженню податкових

ставок, оскільки воно не приводить до викривлення ринкового розподілу ресурсів, стимулює зростання підприємницької ініціативи, заощаджень та інвестицій.

Взагалі вплив прибуткових податків на розвиток виробництва не можна оцінити однозначно. З одного боку, вилучення у формі податків певної частини доходів платників призводить до зменшення інвестиційної можливості останніх, що негативно позначається на розвитку виробництва. З іншого боку, податки можуть певним чином стимулювати розвиток виробництва. Примусове вилучення у платника певної частини його доходу без спеціального еквівалента спонукає такого платника до підвищення продуктивності праці та веде до зростання виробництва.

Однак, податки можуть стимулювати працю і підприємницьку ініціативу лише в тому разі, коли платник буде впевнений, що за допомогою податку держава не вилучить у нього весь приріст прибутку, отриманий внаслідок зменшення витрат виробництва. В іншому разі у платника, навпаки, зникає будь-яке бажання підвищувати продуктивність праці та розширювати виробництво. Але звідси випливає, що фіскальна функція за своїм економічним змістом теж здійснює регулюючий вплив, тому регулюючу функцію варто розглядати як похідну від фіскальної.

Виступаючи основним засобом фінансування державних функцій, податки впливають на економічні, соціальні, політичні обставини, що знаходить своє вираження через їх вплив на стани політичної та ринкової рівноваги та процеси соціального розподілу. Поняття ринкової рівноваги пояснює ситуацію, за якої всі ринки перебувають у стані рівноваги, тобто обсяги товарних мас і рівень цін на певний момент залишаються незмінними, якщо тільки не підпадають під вплив факторів, наприклад, податків, що порушують ринкову рівновагу.

Прибуткове оподаткування також породжує ефект політичної рівноваги – відповідна стану рівноваги корисність забезпечуваних державою суспільних благ і послуг знаходиться в залежності від суми податків, яка припадає на кожну одиницю суспільних благ, оскільки податковий тягар на кожного з платників впливає на характер суспільного вибору в процесі голосування. Через властиві податкам регулюючі ефекти, вибір альтернативних податкових схем перерозподілу доходів відбувається таким чином, щоб зменшення тієї частини доходу, котру платник податків міг би витратити на приватне споживання, компенсувати пропозицією оплачуваних за рахунок податків суспільних благ.

цим, запропоновано надавати пільги лише на прибуток, одержаний виробниками продукції дитячого харчування, фармацевтичних препаратів, а також окремим пріоритетним підприємствам, які потребують розширення і вдосконалення свого виробничого потенціалу в інтересах всього суспільства. Для підприємств, які здійснюють інноваційно-інвестиційну діяльність, необхідно надавати пільги у вигляді інвестиційного податкового кредиту, що дозволить значно збільшити надходження до бюджету, стимулюватиме розвиток пріоритетних галузей виробництва, ліквідує негативний психологічний клімат у суспільстві.

6. Автор переконана, що для уникнення подвійного оподаткування варто використати позитивний досвід законодавства європейських державах, шляхом зменшення оподаткування прибутку підприємств на рівні оподаткування прибутку акціонерів.

7. Обґрунтовано положення, що успішна протидія податковим правопорушенням, зокрема податку на прибуток підприємств, неможлива без збору, накопичення, вивчення, аналізу та використання оперативної інформації, яку отримують в результаті здійснення оперативно-розшукових заходів підрозділи податкової міліції.

ВИСНОВКИ

В результаті монографічного дослідження, виконаного на основі аналізу закордонного та чинного законодавства, а також практики реалізації останнього, теоретичного осмислення наукових праць різних галузей знань автором зроблено висновки, сформульовані пропозиції та рекомендації, спрямовані на вирішення окресленого завдання. До основних з них належать такі:

1. Податок являє собою спосіб мобілізації доходів для фінансування суспільних потреб і витрат держави для виконання покладених на неї завдань і функцій, шляхом примусового вилучення на правовій основі частини коштів підприємств, спричинений економічними, соціальними, політичними та моральними спонуканнями.

2. Науково доведено, що дискусії, які точаться з приводу надмірності та необхідності зниження ставки оподаткування прибутку вітчизняних підприємств не мають достатніх підстав, оскільки на фоні європейських країн, діюча ставка оподаткування в Україні (25%), є значно нижчою, що свідчить про стимулюючий характер вітчизняної податкової політики.

3. Сформульовано авторське визначення механізму адміністрування податку на прибуток підприємств із використанням оперативної-розшукової інформації, як системи організаційних заходів органів державної податкової служби, спрямованих на запобігання, виявлення та розкриття умисних ухилень від сплати податків, у тому числі здійснення оперативних-розшукових заходів оперативними працівниками податкової міліції.

4. Науково доведено, що повністю усунути можливість ухилення від оподаткування неможливо, оскільки платник податків, враховуючи психологічний фактор, завжди буде прагнути мінімізувати чистий прибуток і зменшити податкові зобов'язання, а тому з метою оптимізації адміністрування та зменшення штучної збитковості вітчизняних підприємств варто запровадити мінімальний альтернативний податок на доходи. Якщо сума нарахованого податку на прибуток буде меншою за суму нарахованого альтернативного податку, суб'єкту оподаткування доведеться сплатити альтернативний податок.

5. Суттєвим недоліком пільгових режимів оподаткування є те, що податкові пільги надаються без вивчення доцільності їх надання, відсутнього належного контролю за їх використанням. У зв'язку з

Таким чином, виконуючи фіскальну функцію – наповнення бюджету, податки одночасно здійснюють регулюючий вплив.

Економічна функція податків, наголошує П.В. Мельник, розглядається як їх здатність впливати на економічні процеси: темпи та пропорції розширеного відтворення, сукупний попит, інфляцію, тощо [91, с. 147]. Але фіскальна функція за своїм змістом є економічною функцією, тому з погляду логіки протиставлення фіскальної функції податку ще й економічній не є обґрунтованим.

Розподільча функція тлумачиться як така, що полягає у здатності прибуткових податків бути інструментом розподілу і перерозподілу доходів. Але у повному обсязі цю роль скоріше відіграють не податки, а бюджет. Податки належать до підсистеми фінансових відносин, але як особлива фінансова категорія податки не можуть виконувати ті самі функції, що й більш загальна категорія “фінанси”, адже вони забезпечують лише вилучення частини доходів платників та акумуляцію їх у руках держави. Процес перерозподілу вилучених у платника коштів завершується визначенням порядку та напрямів їх витрачання, але це встановлюється видатковою частиною бюджету. Отже, беручи участь у перерозподілі доходів, прибуткові податки, однак, не виконують у повному обсязі перерозподільчої функції, яка належить більш загальним категоріям “фінанси”, “бюджет”.

Контрольна функція розглядається як така, за допомогою якої можна оцінити ефективність податкового механізму, темпи зростання доходів платників податків, раціональність податкової системи, забезпечити контроль за рухом фінансових ресурсів. Але, на нашу думку, не можна погодитись з тим, що суспільне призначення прибуткових податків полягає у здійсненні контролю за рухом фінансових ресурсів чи в оцінці ефективності фінансового механізму. Податки запроваджуються не заради самих себе і не з метою контролю за доходами платників, а з метою акумуляції фінансових ресурсів, необхідних для виконання функцій держави. Таким чином, оскільки функції податків є проявом їх сутності, то наділяти їх контрольною функцією немає підстав.

Отже, можна зробити висновок, що податки прибуткової групи, як і всі податки взагалі, виконують дві функції – фіскальну та регулюючу. Беручи до уваги, що податки не є досконалим знаряддям державного регулювання економіки, тому повинні стягуватись так, щоб, виконуючи основну функцію – фіскальну, вони не заважали розвитку економіки, не гальмували підприємницької ініціативи та економічного зростання. Тому застосовувати регулюючу функцію треба виважено, на

наукових засадах, з урахуванням конкретних умов та різноманітних факторів, що можуть впливати на результати таких дій. Лише за цих обставин можливе досягнення відносної рівноваги між фіскальною та регулюючою функціями податків, коли реалізація регулюючої функції не призводить до суттєвих втрат бюджету держави, а в кінцевому підсумку сприяє активізації господарського життя і зростанню надходжень до бюджету, коли більш активне використання одного податку прибуткової групи як інструменту державного регулювання поєднується з підсиленням фіскальної ролі іншого податку цієї групи. Така рівновага є однією з ознак оптимального прибуткового оподаткування.

1.2. Генезис механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні

Існування державно-організованого суспільства не могло і не може обходитись без належно сформованої та функціонуючої системи оподаткування. Державні потреби та проблеми суспільства завжди визначали певну кількість і розміри податків та різні форми їх збирання.

Що стосується генезису вітчизняного прибуткового оподаткування, то його історичні витoki знаходять своє коріння з VIII – XII ст., з часів формування Київської держави – Русі.

Як наголошують вітчизняні дослідники історії оподаткування, початком оподаткування були добровільні допомоги і данина, що збиралися з чужих племен. З часом відносини з добровільних перетворюються на обов'язкові, періодично сплачувані, а данина і дар – у податок, хоча спочатку даниною обкладались лише підкорені племена [98; 20].

Перебуваючи під юрисдикцією поляків, литовців та московського царату, населення України сплачувало близько 30 видів податків, однак серед них прибуткові важливого значення не мали.

Особливого розвитку система оподаткування набула з розвитком місцевих громад в Україні, зокрема із запровадженням Магдебурзького права. Саме у ті часи, міський голова чи бургомістр визначав розміри податків та мита, надавав певні преференції (пільги) окремим мешканцям міст, в діяльності яких було зацікавлене місто. Такими категоріями платників податків були ремісники (ковалі, гончарі, ювеліри), які об'єднувались в окремі виробничі групи (цехи) і сплачували податки у фіксованому розмірі колективно. У такій колективній формі сплати податку проглядається нині діючий в усіх країнах податок на прибуток підприємств, а також спрощена його форма.

Функціонування таких об'єктів передбачає здійснення або імітацію діяльності, зазначеної в установчих документах такого підприємства. Саме з позиції виявлення протиправної діяльності неплательників податків легендоване підприємство вступаючи у цивільно-правові відносини може сприяти виявленню фактів умисного ухилення від оподаткування.

В умовах великих міст та обласних центрів зручно створювати конспіративні фіктивні фірми за типом невеликих комерційних структур, які не пов'язані з виробничою діяльністю, на зразок: рекламних агентств, туристичних та посередницьких фірм, як надають підприємствам різні послуги страхового, кредитного чи консалтингового характеру.

Основний зміст мети створення таких підприємств полягає у:

- встановленні невідомих фактів злочинної діяльності;
- встановлення способів вчинення злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків;
- виявлення головних осіб причетних до умисного ухилення від сплати податків;
- збір оперативної інформації стратегічного характеру, що проявляється в рамках фінансової безпеки країни;
- проведення розвідувальних, агентурно-оперативних заходів та оперативних комбінацій для виявлення та подальшої розробки осіб та організованих злочинних угруповань, діяльність яких спрямована на умисне ухилення від оподаткування прибутку підприємств та легалізації доходів отриманих злочинним шляхом.

На основі вищезазначеного можна стверджувати, що процес виявлення та одержання первинної інформації з гласних і негласних джерел потребує її узагальнення і систематизації, в основу якої покладено діалектику розвитку процесів. Реалізація цього нового заходу в сучасних умовах можлива завдяки використанню методу комп'ютерного моделювання ситуаційних закономірностей. Сутність цього методу зводиться до побудови алгоритму, який показує певне рішення залежно від послідовності дій розроблюваних юридичних та фізичних осіб. Для цього необхідно здійснити кадрову підготовку відповідних фахівців, тим паче, що до структури кожного оперативного підрозділу на рівні обласної державної податкової адміністрації входить відділ аналізу та прогнозування податкових надходжень.

Однак не слід забувати, що першоосновою будь-якого узагальнення, а тим більше математичного моделювання, є наявність оперативної інформації, яка надходить або ж виявляється з допомогою гласних та негласних джерел.

- встановлення “платників-мінімізаторів” податку на прибуток підприємств;

- вивчення цих осіб та їх оточення;

- застосування в рамках чинного законодавства оперативного впливу (легенда, заохочення тощо) на фінансово-бухгалтерських працівників “підприємства-мінімізатора”.

Разом з тим, слід розуміти, що фінансово-бухгалтерські працівники володіючи достовірною інформацією не завжди ідуть на контакт з оперативним працівником в силу:

- загрози розголошення конфіденційного зв'язку з податковою міліцією;

- наявності стійких відносин з керівником підприємства, як неплатником податку;

- відсутності впевненості у тому, що оперативні працівники податкової міліції зможуть надати їм кваліфіковану допомогу;

- того, що тривалі строки розслідування податкових кримінальних справ, що надає можливість членам злочинної групи, що залишились на волі на стадії досудового слідства, здійснювати на них психологічний тиск, з метою відмови від свідчень.

Як бачимо, мова йде про необхідність встановлення з такими працівниками психологічного контакту. У такому разі необхідно провести систему заходів, які будуть гарантувати, що після порушення кримінальної справи і проведення оперативних заходів та слідчих дій, дана категорія довірених осіб не відмовиться від своїх свідчень у разі зміни обставин (виплата грошової суми, еквівалентної сумі ухилення від податку, покриття матеріальних чи моральних збитків тощо), а саме:

- індивідуально-психологічний підхід до кожної особи, яка опинилася у сфері оперативної розробки, з метою схилення її до певної поведінки, виконання нею свого громадянського обов'язку;

- роз'яснення можливої небезпеки для таких осіб (співучасть у вчиненні злочину);

- роз'яснення положень Закону України “Про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві” [15], щодо можливості вжиття відповідних заходів захисту (зміна місця проживання, тимчасовий переїзд близьких осіб до родичів, які мешкають в іншій місцевості та ін.);

- проявлення обізнаності оперативних працівників про дії злочинців та становище вказаних осіб, як мають дотичне відношення до організації ухилення від сплати податків;

- роз'яснення можливості звільнення цих осіб від кримінальної відповідальності за вчинені ними протиправні, але неумисні дії, у разі сприяння викриттю організаторів вчинення таких злочинних дій.

Що стосується новітньої історії системи оподаткування, то її зародження тісно пов'язане з новою економічною політикою (неп) більшовицької держави. Відмова тогочасних керівників держави від військового комунізму була викликана економічними причинами, а відтак торкнулася й формування системи оподаткування.

Як наголошує Д. Орлов, багатоукладність економіки викликала потребу у різноманітних формах податків. Основу податкової системи склали прямі податки на доходи. Протягом 1930–1931 рр. було встановлено двоканальну систему платежів до бюджету: податок з обороту і відрахування від прибутку. Така реформа мала суттєвий недолік – диференціація відрахувань від прибутку ставила підприємства у нерівні умови. У середині 60–х років з'явилися негативні тенденції у розвитку економіки. Існуюча система платежів до бюджету виконувала лише фіскальну функцію і не стимулювала виробництво [104, с. 6].

Висловлене науковцем положення засвідчує про фактичну видозміну публічних відносин між державою та суб'єктами господарювання, результатом чого було запровадження плати за трудові ресурси та сплати вільного залишку від прибутку.

Яка ж правова оцінка такої трансформації податкових відносин? Річ у тім, що тогочасні податкові правовідносини почали набувати деструктивного стану, що перечив загальноприйнятому його розвитку. Це можна пояснити переходом державного впливу від процесу оподаткування підприємств до адміністративних методів вилучення їх прибутку, в результаті чого фінансові ресурси стали перерозподілятися через державний бюджет. Причиною такого перекоосу у сфері державного впливу можна назвати також вимушеність держави вдаватися до вилучення фінансів підприємств, оскільки рівень їх доходності був вкрай низьким, відтак податкові платежі від податку на прибуток підприємств були мізерними, що не могло не позначитися на стані фінансової безпеки. Однак говорити про умови ефективності підприємницької діяльності одержавлених підприємств в силу такого формату податкових відносин не приходилося.

Серед вчених немає однастайності в оцінці природи таких податкових відносин. Так на думку Л.М. Шаблістої, відрахування прибутку підприємств все ж мали податковий характер, але принципова відмінність полягала у диференціації ставок, можливості змінити їх у будь-який момент галузевими міністерствами без участі влади [139, с. 31]. Така позиція дослідника на нашу думку не позбавлена методологічної хиби в силу того, що державою було порушено основоположні принципи оподаткування.

Значне оновлення податкових відносин та формування загально-світових підходів до принципів побудови податкової системи стало можливим з початком проведення податкової реформи, правову основу якої склав Закон СРСР “Про податки з підприємств, об’єднань і організацій” від 14 червня 1990 р. [9, с. 31].

Разом з тим, цей законодавчий акта викликав цілу низку проблемних питань, пов’язаних з вибором об’єкта оподаткування. Як зазначили вчені, відразу постало питання про те, що має стати об’єктом оподаткування – валовий дохід чи прибуток. Зокрема, вже у 1991 р. висловлювалися серйозні аргументи на користь запровадження податку на валовий дохід підприємства [99, с. 29-32].

Основним аргументом було те, що в умовах перехідної економіки на відміну від зрілої ринкової, ще не сформувався соціальний суб’єкт, зацікавлений в отриманні прибутку. Процеси приватизації у цей період тільки почалися. Державні підприємства до цього моменту вже мали право самостійно встановлювати форми і розміри оплати праці, чим вони і користувались, як правило у бік збільшення. У зв’язку з цим, прибуток значно знижувався або взагалі зникав. Вирішити таку проблему можна було двома шляхами: або обмежити суму витрат на оплату праці, яку можна було відносити на собівартість, або обрати об’єктом оподаткування валовий дохід, тобто суму прибутку і заробітної плати. Застосування податку на дохід у цей період мало підставою і недостатньо розвинену правову базу. З одного боку, підприємства перебували у державній власності, а з іншого, реально були задекларовані права трудових колективів на цю власність. Тому юридично складно встановити кому належить прибуток – державі чи трудовому колективу.

Таким чином, найбільш прийнятним у даній ситуації був податок на дохід. Доцільність оподаткування валового доходу в перші роки становлення системи прибуткового оподаткування підприємств зумовлена також гіперінфляцією, зниження якої потребувало антистимулів для підвищення заробітної плати і сукупного попиту [107, с. 139-141].

Серед аргументів проти оподаткування валового доходу підприємств найбільш вагомим було твердження, згідно з яким заробітна плата, як частина валового доходу, стає об’єктом подвійного оподаткування – прибутковим податком з громадян і податком на валовий дохід, отже, в разі застосування останнього логічним було б скасування прибуткового податку з громадян. Можна погодитися з тим, що податкова система, яка включає обидва зазначені податки,

Безперечним є факт, що вибору правильних тактичних рішень сприяють оперативно-розшукові дані, що вказують, зокрема, на перелік осіб, причетних до податкового злочину, роль і ступінь участі в ньому кожної особи (взаємини, своєрідний соціально-психологічний клімат в колективі); способи протидії розкриттю та розслідуванню; обсяг і характер інформації, якою володіють визначені особи, у тому числі й ті, які безпосередньо не брали участі у скоєнні злочину; умови, за яких ці особи можуть дати будь-які свідчення. Зазначені дані є підставою для вибору необхідних оперативно-розшукових заходів та слідчих дій, їх послідовності (стосовно осіб, епізодів), визначення часу проведення більш дієвих тактичних прийомів.

Знання особливостей інформації про особу злочинця створює також умови для побудови відповідної тактики проведення окремих слідчих дій та в цілому методики розслідування окремих злочинів. Цей напрям має також зворотню дію. Правильна тактика при проведенні слідчих дій надає можливість слідчому чи органу дізнання отримати необхідну інформацію про особу підозрюваного чи обвинуваченого.

Встановлення взаємозв’язку між даними, що характеризують суб’єкта злочину, та способом вчинення злочину створює умови для прогнозування вчинення правопорушень, визначення кола осіб, які можуть вчинити злочин, тощо. Дослідження особливостей особи правопорушника дозволяє виявити взаємозв’язок з іншими елементами структури криміналістичної характеристики, зокрема способом вчинення злочину, метою, місцем його вчинення. У практичній діяльності нерідко використовується допомога спеціаліста-психолога для встановлення індивідуально-психологічних особливостей особи обвинуваченого та їх вплив на його поведінку під час вчинення злочину, пост кримінальну поведінку, [42, с. 64-65].

Проблеми подолання незаконної протидії організованих злочинних угруповань, що умисно ухиляються від сплати податків, діяльності спеціальних підрозділів податкової міліції, можна вирішити з допомогою правильно організованої оперативної розробки цих зловмисників. Матеріали оперативної розробки – це своєрідний результат комплексного застосування засобів і методів оперативно-розшукової діяльності з метою виявлення та закріплення фактичних даних, що вказують на ознаки податкового злочину й причетність до його вчинення певних осіб.

Варто наголосити, що одними з головних завдань оперативної розробки в рамках запобігання, виявлення та розкриття злочинів у сфері прибуткового оподаткування є:

Враховуючи важливість та комерційну привабливість підприємницької сфери, оперативні працівники податкової міліції, повинні брати до уваги, що податкові злочини, які мають тут місце, вчинюються, найчастіше, у складі організованих злочинних угруповань. Особливістю злочинів, вчинених у сфері податків, є їх певна системність, тобто вони вчинюються, як правило, одночасно з іншими фінансовими злочинами, зокрема легалізація (відмивання доходів отриманих злочинним шляхом), що вимагає від злочинців певної згуртованості, систематичності і латентності. Саме на це повинні звертати увагу працівники податкової міліції при надходженні або виявленні інформації, здавалось би, і не резонансної на перший погляд.

Саме тому з метою виявлення та розкриття злочинів щодо умисного ухилення від сплати податків, і викриття причетних до цього осіб, необхідно використовувати можливості оперативно-розшукової тактики, яка є єдиним джерелом відтворення реальної картини вчинення податкового злочину, визначення кола їх учасників, ролі й ступеня кожного з них. Це дозволяє вчасно визначити правильні форми і способи подолання протидії організованих злочинних груповань виявленню та розкриттю і розслідуванню податкових злочинів.

Аналізуючи думки та твердження науковців, бачимо, що оперативно-розшукова тактика тісно пов'язана з організацією оперативно-розшукової діяльності. Більше того, можна стверджувати, що оперативно-розшукова тактика є організацією функціонування оперативних підрозділів та їх працівників щодо здійснення оперативно-розшукових заходів, як дій оперативних працівників, заснованих на використанні негласних заходів і методів у поєднанні з гласними заходами, що спрямовуються на вирішення окремих завдань боротьби зі злочинністю, у тому числі й податковою.

Отже, беручи до уваги аналіз тверджень науковців та зміст вітчизняного законодавства у сфері оподаткування та оперативно-розшукової діяльності, тактику виявлення та розкриття податкових злочинів можна визначити як систему наукових положень оподаткування і розроблених на їх основі практичних рекомендацій щодо організації, планування і проведення оперативно-розшукових заходів, спрямованих на отримання оперативно-розшукової інформації засобами оперативної техніки, в умовах (обстановці), що склалися реально, відповідно до вимог законів і підзаконних актів, а також способи і прийоми дій оперативних підрозділів податкової міліції, які застосовують зазначені способи.

підвищує податкове навантаження на заробітну плату. Однак, важливо підкреслити, що ці податки виконують різні функції, і тому є такими, що взаємодоповнюють, а не взаємовиключають один одного. Оподаткування заробітної плати у складі валового доходу підприємства було податком на колективний дохід. Воно означало застосування однакових вимог до підприємств з різною трудомісткістю виробництва, що стимулювало її зниження.

Теоретичні дискусії з приводу форми доходу підприємства, що має бути об'єктом оподаткування, з одного боку, а з іншого – яскраво виражена орієнтація на світовий досвід оподаткування стали передумовою неодноразового перегляду в перші роки становлення податкової системи України об'єкта оподаткування підприємств – доходу чи прибутку. Якщо у 1991р. стягувався податок на прибуток, то у 1992 р. запроваджено податок на дохід підприємств. У I кварталі 1993 р. повернулися до оподаткування прибутку, а з II кварталу – знову до оподаткування валового доходу. Зазначений податок стягувався і протягом 1994 р. Лише з 1995 р. відбувся остаточний перехід до оподаткування прибутку.

Таким чином, у процесі становлення прибуткового оподаткування підприємств в Україні простежується тенденція до переходу від оподаткування доходу до оподаткування прибутку, внаслідок чого об'єкт оподаткування наближається до усталених у світовій практиці норм [125, с. 228].

Остаточний перехід до оподаткування прибутку підприємств в Україні був підготовлений розвитком процесів роздержавлення і приватизації, зниженням рівня інфляції, однак взаємозв'язок їх з еволюцією податків не був очевидним і однозначним. Пояснюється це тим, що в процесі приватизації в Україні сформувалися відносини власності, основу яких становила колективна власність. Суб'єкти такої власності, як відомо, зацікавлені в отриманні не стільки прибутку, скільки заробітної плати. Тому побоювання необґрунтованого завищення фонду заробітної плати в структурі валових витрат залишалися актуальними.

Щодо визначення величини об'єкта оподаткування, то в його еволюції простежуються дві тенденції. З одного боку, спостерігається прагнення до збільшення коригуючих вирахувань з об'єкта оподаткування певних видів доходів і витрат з метою як виконання податком на прибуток регулюючої функції (наприклад, стимулювання благодійної діяльності підприємств), так і запобігання подвійному оподаткуванню доходів на корпоративні права, а також нарахуванню податків на податки.

З іншого боку, має місце тенденція до збільшення об'єкта оподаткування в процесі його коригування з метою зменшення можливостей заниження оподатковуваного прибутку внаслідок реалізації продукції за бартерними угодами з використанням цін, нижчих від звичайних, та інших операцій, спрямованих на приховування доходів.

Зокрема, відповідно до Декрету Кабінету Міністрів “Про податок на прибуток підприємств і організацій” від 26 грудня 1992 р. з метою оподаткування валовий прибуток зменшувався на суму: а) рентних платежів, що вносяться в установленому порядку до бюджету з прибутку; б) доходів (дивідендів, процентів) з акцій, облігацій та інших цінних паперів, випущених в Україні, що належать підприємству; в) доходів від пайової участі в діяльності інших підприємств, створених на території України [23].

Окремі новели у систему оподаткування прибутку підприємств були закріплені Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р, яким передбачено зміни до об'єкта оподаткування, як в частині абсолютного зменшення, так і збільшення.

Аналізуючи закон бачимо, що об'єкт оподаткування мав бути збільшений: на суму збитків з товарообмінних операцій, здійснених за цінами, нижчими від звичайних; коштів фондів, створених платником податку за рахунок собівартості продукції, використаних не за цільовим призначенням; суму коштів, одержаних платником податку від інших суб'єктів підприємницької діяльності на власні потреби безоплатно тощо. Така позиція законодавця, на нашу думку, передбачала обмеження можливостей приховування доходів від оподаткування шляхом укладання фіктивних договорів між суб'єктами господарювання, а також нецільового використання фондів грошових коштів, включених до собівартості продукції.

Балансовий прибуток для цілей оподаткування зменшувався на суму: прибутку від володіння корпоративними правами; податку на майно підприємств; податку на землю, що використовується у сільськогосподарському або виробничому обороті; податку з власників транспортних засобів; витрат на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, що перебувають на балансі підприємств; грошових коштів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів підприємств, перерахованих до фондів, установ, релігійних організацій, метою діяльності яких не є одержання прибутку, але не більше 4 % балансового прибутку; прибутку від реалізації інвестором належної йому частки житла та об'єктів торгівлі й соціально-побутового призначення, збудованих за рахунок його коштів для військовослужбовців та членів їхніх сімей.

5. Провести комплекс додаткових заходів щодо встановлення повної схеми мінімізації податкових зобов'язань як визначальними платниками, які мають низьке податкове навантаження, так і їх посередниками (відпрацювати весь ланцюг купівлі-продажу товарів (робіт, послуг)). Особливу увагу звернути на встановлення підприємств з ознаками “фіктивності”. Забезпечити проведення належної претензійно-позовної роботи.

6. Здійснити комплекс заходів щодо встановлення афілійованих осіб зазначених суб'єктів господарювання.

7. По викритим фактам порушення діючого законодавства своєчасно та об'єктивно приймати рішення згідно діючого законодавства.

Також під час відпрацювання підприємств-“мінімізаторів” оперативникам-податківцям необхідно:

- проводити системний аналіз суб'єктивних та об'єктивних чинників, які впливають на рівень податкового навантаження вказаної категорії підприємств;

- відпрацювати дієвий алгоритм своєчасного виявлення схем мінімізації платежів до бюджету крупними бюджетоутворюючими підприємствами та комплексного відпрацювання всіх їх учасників;

- реальні механізми мінімізації податкових платежів вказаної категорії підприємств-“мінімізаторів” необхідно не тільки виявляти, але і руйнувати, а винних службових осіб підприємств притягувати до юридичної відповідальності.

Ці напрями повинні бути основою оперативної роботи, оскільки основною метою підприємницької діяльності є отримання прибутку.

Разом з тим оперативні працівники і, зокрема, їх безпосередні керівники, крім потенційно можливих вищезазначених джерел інформації, повинні мати і досить часто мають реальну змогу отримувати та використовувати первинну інформацію з наявного масиву відомостей, які містяться в інформаційно-пошукових системах оперативно-розшукового і профілактичного спрямування.

Таким чином, лише використання гласних і негласних джерел інформації може забезпечити оперативному працівникові результативність оперативного пошуку. Важливу роль при цьому відіграє поєднання економіко-правового аналізу, про роль якого йшлося вище, з інформаційним масивом оперативних підрозділів.

Одним із особливих аспектів пошуку виявлення та використання первинної інформації оперативними службами є її процесуальне закріплення з метою недопущення закриття кримінальних справ із-за неможливості підтвердження первинної інформації.

Мобілізація коштів за проведеними перевітками потребує якісно нового підходу до оцінки діяльності підприємств зазначеної категорії, мета якого полягає у комплексному оперативному відпрацюванні як СПД, що мінімізує податкові зобов'язання, так і підприємств, що користуються їх послугами, встановлення всього ланцюгу, за яким відбувалась мінімізація податкових зобов'язань перед бюджетом легальними платниками податків.

Руйнування цієї схеми дозволить відійти від практики донарахувань багатомільйонних сум по СПД- інструментам мінімізації, які не мають активів та зосередити увагу на відпрацюванні саме тих підприємств, для яких ці схеми мінімізації і створюються.

Вимога сьогодення – це тісна взаємодія в організації роботи усіх підрозділів податкової служби, при напрацюванні необхідної доказової бази, руйнування схем мінімізації та проведенні відповідної претензійно-позовної роботи стосовно вказаної категорії суб'єктів господарювання стосовно визнання недійсними їх установчих та реєстраційних документів, угод між ними та реально існуючими СГД та донарахуванням відповідних сум податків.

За таких обставин, оперативними працівниками податкової міліції необхідно провести першочергово такі заходи:

1. Невідкладно провести аналіз наявної інформації щодо суб'єктів господарювання (назва, юридична та фактична адреса, наявні рахунки в банківських установах, обслуговуючий нотаріус), якими за наслідками діяльності у першому півріччі поточного року задекларовано валові доходи понад 5 млн. гривень, при податковому навантаженні менше одного відсотка.

2. Визначити підприємства, які мінімізують свої податкові зобов'язання, користуючись послугами зазначених підприємств (встановити характер та схеми господарських взаємовідносин, їх обсяги).

3. Забезпечити безумовне відпрацювання як підприємств з валовими доходами понад 5 млн. гривень, так і тих, які безпосередньо утворюють відповідні схеми мінімізації податків легальних платників. Особливу увагу звернути на претензійно-позовну роботу із залученням фахівців юридичних служб, здійснити комплекс заходів по відпрацюванню “безтоварних” та “псевдо експортних” операцій.

4. Постійно здійснювати узагальнення та систематизацію наявної інформації, в т.ч. оперативної, щодо злочинної діяльності службових осіб підприємств-“мінімізаторів”, їх посередників та організаторів. По виявленим фактам своєчасно та об'єктивно приймати рішення згідно діючого законодавства.

Законодавець цим законом вперше передбачив для новостворених підприємств можливість зменшення балансового прибутку на суму збитків від операцій, яких суб'єкт зазнав протягом будь-якого з трьох перших років господарювання, що передували оподаткованому періоду [5].

Подальше удосконалення вищезазначеного закону, що мало прояв у прийнятті його нової редакції у 1997 р., проявлялося у запровадженні нової методики визначення оподаткованого прибутку, яка передбачає не окремий розрахунок прибутку (доходу) від різних видів діяльності підприємства (шляхом вирахування з доходу від цього виду діяльності витрат, які відносяться на собівартість), а вирахування зі скоригованого валового доходу підприємства як доходу від усіх видів його діяльності валових витрат, що становлять суму будь-яких витрат платника, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), придбаних (виготовлених) для їх використання у господарській діяльності платника, та амортизаційних відрахувань [6].

На основі наведеного аналізу запропонованої законодавцем методики можна зробити окремі висновки:

1. Вітчизна система оподаткування прибутку підприємств за методикою та принципами стала наближеною до світових стандартів.

2. Податкове навантаження стало меншим не в силу зменшення податкової ставки, а як результат зміни правил визначення податкової бази (збільшення вирахувань з валового доходу в процесі розрахунку скоригованого валового доходу порівняно з тими вирахуваннями, які здійснювалися спочатку з валового, потім з балансового прибутку в процесі коригування їх для цілей оподаткування; розширення кола витрат, що включаються до валових, порівняно з витратами, що відносилися на собівартість).

3. До валових витрат було дозволено відносити будь-які витрати, пов'язані з виплатою або нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, депозитами або у вигляді орендної плати) протягом звітного періоду, якщо такі виплати або нарахування здійснюються у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку (п. 5.1 ст. 5 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 р.), тоді як до 1995 р. дозволялось відносити на собівартість тільки відсотки за короткостроковими кредитами.

4. Законом передбачено віднесення до валових витрат сум безнадійної заборгованості в частині, що не була віднесена до валових витрат, у разі, коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку, а також сум заборгованості, стосовно яких закінчився строк позовної давності (п. 2.8. ст. 5) [7].

5. Законодавець дозволив:

- віднесення до складу валових витрат не лише витрат на виплату основної і додаткової заробітної плати, а й інших видів виплат у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрат на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг) згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яких інших виплат у грошовій або натуральній формі, встановлених за домовленістю сторін;

- перенесення балансових збитків на наступні податкові періоди протягом двадцяти звітних (податкових) кварталів не лише для новостворених, а й для всіх підприємств, що означає зменшення об'єкта оподаткування у майбутньому.

Як зазначає А.М. Соколовська, це нововведення свідчить про наближення до практики оподаткування в розвинутих країнах, де значного поширення набуло відшкодування втрат компаній за рахунок прибутків декількох років або за рахунок майбутніх прибутків [125, с. 229-237].

Не менш цікавою з точки зору аналізу податкових норм став механізм визначення оподатковуваного прибутку, а також визначення терміну виникнення податкових зобов'язань підприємств. Так якщо до 1995 р. згідно з порядком, запровадженим підприємством на поточний рік, реалізованою мала вважатися або відвантажена продукція або продукція, за яку надійшли гроші від покупця на рахунок підприємства-продавця в установах банків, то після прийняття нової редакції від 22 травня 1997 р., запроваджуються нові правила податкового обліку доходів і витрат, згідно з якими датою збільшення валових витрат вважається дата будь-якої з подій, що сталася раніше: або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), або дата оприбуткування платником податку товарів.

Відтак, датою збільшення валового доходу вважається або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, або дата відвантаження товарів (надання результатів робіт, послуг).

На думку Т.В. Паєнтко, такий порядок, що формально виглядав як певного роду компроміс між бажанням наблизитись до усталених у розвинутих країнах правил податкового обліку доходів і витрат за методом нарахувань і реаліями української платіжної системи, які вимагали застосування касового методу, замість розв'язання наявних проблем створив нові. Він не

Разом з тим слід додати, що результативність оперативного розпізнання досягається лише за умови використання повного переліку оперативно-розшукових засобів і прийомів ОРД, через можливість отримання відповідної інформації з підконтрольних об'єктів і сформованого масиву узагальненої інформації завдяки пошуку нових методів її отримання для викриття умисних ухилень від сплати податків, організованою та груповою злочинністю і корупцією, забезпечення оперативного супроводження процесу розслідування та розгляду судом кримінальних справ за порушення податкового законодавства.

Щодо організації оперативного пошуку, то необхідно, перш за все, визначити основні напрями виявлення підприємств, установ та організацій і фактів вчинення ними податкових злочинів, які відповідно становлять оперативний інтерес.

Враховуючи особливості умисних податкових зловживань, у сучасних умовах доцільно здійснювати пошукові заходи за такими напрямками:

- встановлення юридичних осіб-платників податку на прибуток підприємств, до яких застосовувались протягом останніх років санкції адміністративного чи кримінального права;

- перевірка бази даних втрачених паспортів, на випадок можливої реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності за втраченими паспортами;

- встановлення природи руху великих сум коштів на рахунках юридичних осіб-платників податку на прибуток, у міжсезонні періоди, коли відсутня реалізація відповідної продукції;

- перевірка законності отримання статусу пільгового платника податку на прибуток підприємств, у тому числі й статусу збиткового підприємства, незважаючи на зовнішнє благополуччя (офіс, їх ремонт, службові автомобілі, закордонні відрядження, банкети);

- отримання із негласних та гласних джерел інформації про встановлення приятельських стосунків між платником податків та представником органу державної влади за рахунок статусу пільгового платника податку.

Більше того, згідно функціональних повноважень податкової міліції основні зусилля її оперативних підрозділів необхідно спрямувати на проведення заходів по скороченню "тіньового" сектору економіки та знешкодження схем мінімізації податкових зобов'язань.

Першочергово необхідно вжити заходів по відпрацюванню підприємств, які мають значні обсяги валових доходів та податкове навантаження менше 1 відсотка.

Це свідчить про те, що зазначені підприємства створюються з метою мінімізації зобов'язань інших підприємств та фінансово-промислових груп, а проведення документальних перевірок лише окремих "мінімізаторів" є неефективним.

паралельно іншими видами підприємницької діяльності, що несумісні з їх пільговим статусом.

Як зазначають фахівці-правознавці, основою оперативного розпізнання, як практичного прийому є існування об'єктивного закону взаємозв'язку явищ і дійсності, оскільки будь-який матеріальний процес, а в нашому випадку отримання прибутку та встановлення відповідних податкових правовідносин, знаходить своє відбиття в інших матеріальних процесах, які мають безпосереднє відношення до них, [128]. Тим паче, що виробничо-господарські відносини залишають свій слід у бухгалтерському документообігу та фінансовій звітності. Більше того, сьогодні практично неможливо юридичній чи фізичній особі перебувати на сто відсотків в тіні, тобто поза контролем держави, тим більш, що держава надає певні пільги для окремих суб'єктів виробництва.

Дослідження у сфері джерел оперативної інформації щодо повноти та своєчасності сплати податків підприємствами тягне за собою доповнення економічних методик юридичними, у результаті чого відповідний вид аналізу набуває комплексного економіко-правового змісту. При проведенні економіко-правового аналізу юридичні оцінки економічних явищ даються на самому початку і відіграють головну роль на своєму етапі дослідження господарської діяльності, з метою виконання її суб'єктом фінансових зобов'язань перед державою та місцевим самоврядуванням.

Основним і найчастіше використовуваним прийомом економіко-правового аналізу є порівняння. На ньому базуються основні методики виявлення негативних відхилень у господарській діяльності суб'єктів підприємництва. Найбільш доцільно використовувати даний метод при виявленні фактів приховування прибутків шляхом порівняння аналізованих звітних даних за номенклатурою виробів, що випускаються, а також за товарообігом й іншими показниками діяльності підприємств як у сфері виробництва, так і в торгівлі. Виявлені відхилення, із великою часткою вірогідності, можуть свідчити про можливі факти приховування прибутків, отриманих від реалізації неврахованих товарів або шляхом перекручувань у звітних документах, а зрештою про ухилення від сплати податків.

Щодо діяльності спеціальних підрозділів по безпосередньому виявленню фактів правопорушень у сфері оподаткування в процесі економіко-правового аналізу необхідно також враховувати особливості податкової звітності, коли деякі її види відбивають результати тих самих господарських операцій у різних аспектах.

виключав можливості визнання доходом надходження грошей за нереалізований товар (невиконану роботу, ненадану послугу), тобто на умовах передоплати, що суперечить класичному касовому методу. Внаслідок цього використання принципу першої з подій створило сприятливі умови для уникнення податків. Його застосування дало змогу, маніпулюючи грошима (за допомогою авансових платежів), зменшувати обсяги податкових зобов'язань або „виходити” на збитки. Тому наступним кроком на шляху удосконалення податку на прибуток підприємств мають стати відмова від принципу першої з подій і послідовне запровадження методу нарахувань [109, с. 37-44].

Не менш значущими для удосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств стали внесені зміни до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 24 грудня 2002 р.:

- право переносити від'ємне значення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди до повного погашення такого від'ємного значення;

- підвищення норм амортизаційних відрахувань;

- збільшення суми витрат на поліпшення основних фондів;

- включення до складу валових витрат суми коштів або вартості майна, добровільно перерахованих (переданих) установам науки, культури, неприбутковим установам і організаціям, у розмірі, що становить не менше 2 % та не більше 5 % оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду (для громадських організацій інвалідів – не більше 10 %) [8].

Суттєвим елементом системи прибуткового оподаткування юридичних осіб є ставка податку. Згідно із законодавством України прибуток платника податку, як розподілюваний так і нерозподілюваний, оподатковується за ставкою 25 %. При цьому з розподіленого прибутку у вигляді дивідендів додатково (на рівні акціонерів) вилучається податок на доходи фізичних осіб. Сукупний рівень оподаткування розподіленого прибутку є вищим за рівень оподаткування тезаврованого (25%), що порушує критерій нейтральності податку. Ця ситуація зумовлена подвійним оподаткуванням розподілюваного прибутку. Як визначають фахівці податкової справи, це негативно впливає на процес прийняття підприємницьких рішень, зокрема на вибір шляхів фінансування інвестицій та використання прибутку, а отже, є однією з першопричин макроекономічної неефективності податкових заходів. Певною мірою європейським

стандартом ефективного розв'язання проблеми подвійного оподаткування вважається система повного заліку корпоративного податку, яка функціонує у ФРН, Франції, Фінляндії, Італії [36; 94].

Узагалі твердження про оптимальність ставки в сучасних умовах, на думку вітчизняних науковців, дуже умовні насамперед тому, що потрібно за допомогою податкових важелів вирішувати ряд тактичних економічних завдань, які потребують перегляду рівня використуваних ставок, [37, с.16-17]. Стійка ставка може бути характерна для тривалого стабільного періоду розвитку країни з реально працюючими механізмами. Тому при встановленні ставки податку необхідно врахувати такі моменти й відобразити їх у кількісному рівні вилучень через податкові платежі:

- по-перше, визначити реальні потреби держави у витратах і можливості платників щодо наповнення дохідної частини бюджету;
- по-друге, визначити раціональне співвідношення між власними й залученими коштами підприємства;
- по-третє, чітко закріпити поняття оподаткованого прибутку (доходу), при якому визначити й закріпити в нормативному акті склад і структуру елементів, які належать до витрат.

Формування оптимальної ставки необхідне й для стійкого каналу надходження коштів до бюджету. При цьому навіть її скорочення може не відбитися реально на доходних надходженнях бюджету [127, с. 188-192].

Діючий на даний момент податок на прибуток підприємств в Україні досить схожий з податком на прибуток зарубіжних корпорацій. Однак, на відміну від Європейських держав, прибуток підприємств, заснованих на приватному капіталі, обкладається податком на прибуток так само, як і прибуток акціонерних товариств. Податок на прибуток підприємств слід розглядати у взаємозв'язку з особистим прибутковим оподаткуванням фізичних осіб. Паралельне функціонування цих двох видів податків дає можливість, по-перше, охопити оподаткуванням весь створений валовий дохід, котрий включає заробітну плату і прибуток, по-друге, регулювати фінансовими методами оптимальне співвідношення між ними. Реформи в країнах з розвиненою ринковою економікою у сфері оподаткування доходів проводились з урахуванням взаємозв'язку цих податків і необхідності їх узгодження.

З урахуванням цього розрізняють два методи оподаткування розподіленого прибутку: окреме оподаткування прибутку на рівні компанії корпоративним податком і доходів акціонерів у вигляді дивідендів особистим прибутковим податком і метод зниження, котрий

- пошуку джерел інформації про осіб та факти, які становлять оперативний інтерес;

- систематичного і якісного отримання інформації від осіб, які перебувають на зв'язку, через постійну їх орієнтацію на виявлення податкових злочинів;

- використання необхідних відомостей з гласного масиву інформації (мас-медіа, громадськість);

- об'єднання інформаційних масивів оперативних підрозділів різних відомств (МВС, ДПА, СБУ) для встановлення повноепізодності вчинення злочинів, у тому числі й податкових;

- пошуку фактичних даних протиправного діяння, що підтверджується даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- виявлення, документування та закріплення всіх обставин порушення податкового законодавства.

При цьому варто наголосити, фахівцями теорії і практики ОРД розроблено три основних методи інформаційного забезпечення оперативної роботи, зокрема:

- інформаційно-аналітичний метод оцінки оперативної обстановки;

- інформаційно-аналітичний метод отримання, обробки відомостей про осіб, події і факти, які становлять оперативний інтерес;

- метод пошуку та використання відомостей, які містяться в інформаційно-пошуковій системі (ІПС) і автоматизованій базі даних (АБД).

Кожен з названих методів несе в собі важливий елемент інформаційного забезпечення оперативно-розшукової діяльності, однак слід зазначити, що тільки комплексне застосування вказаних методів формує систему заходів, які спрямовані на підконтрольні об'єкти або ж території, які перебувають в оперативному обслуговуванні. Але беручи до уваги, що податкові відносини формуються на принципах гласності, відкритості, тобто в них беруть участь колективи або ж групи осіб, то використання особистого пошуку здійснюється серед осіб, які становлять оперативний інтерес, на базі використання агентурної інформації про порушення відповідних норм права.

Більше того, враховуючи, що платники податку на прибуток підприємств як учасники податкових відносин є офіційно зареєстрованими, то питання інформаційного пошуку цих осіб певним чином вирішене. Тим паче, що статус пільгового платника податку на прибуток зобов'язує підприємство перебувати на податковому обліку та подавати податкову звітність. Разом з тим не виключено, що підприємство, маючи пільговий статус платника податку, можуть займатися

розгалужених зв'язків у різних сферах суспільного життя і підприємницької діяльності (органи влади та управління тощо) та злочинному світі; 3) наявність корумпованих осіб, які прикривають злочинну діяльність (співробітники правоохоронних органів, органів влади та управління); 4) стійка життєва позиція щодо отримання доходу з використанням протизаконних методів; 5) розподіл ролевих функцій; 6) чіткі знання особливостей підприємницької діяльності, які можуть бути використані у механізмі вчинення злочинних діянь (технологічні процеси, списання сировини, заниження обсягів виготовлення продукції); знання особливостей діяльності слідчих та оперативних підрозділів.

До таких відомостей стосовно ухилень від сплати податків відносять: 1) знання про факти певної сфери діяльності, на яку має вплив особа, що вчинила злочин (особливості діяльності суб'єкта підприємництва, ведення бухгалтерського обліку тощо); 2) знання особливостей механізму (способів) злочинної діяльності (вчинення, приховування ухилень від сплати податків); 3) розуміння змісту, шляхів і методів вирішення завдань злочинної діяльності або знання особливостей здійснення підприємницької діяльності, відображення цієї діяльності у бухгалтерському та податковому обліках, які дозволяють вчиняти ухилення від сплати податків (знання методів завищення витрат виробництва, методів заниження виходу готової продукції тощо).

Як будь-яка інша інформація, оперативно-розшукова, може бути поширеною у просторі, збереженою у часі, переданою іншому суб'єкту або технічному пристрою, обробленою, підданою іншим операціям, сутність яких називають інформаційними процесами.

Можна стверджувати, що інформаційне забезпечення діяльності оперативних підрозділів податкової міліції у запобіганні та виявленні умисного ухилення від сплати податків це система пошуку, виявлення, збирання, обробки, узагальнення, збереження і використання інформації для прийняття відповідних рішень, спрямованих на відновлення порушених норм права, зокрема у сфері оподаткування прибутку підприємств.

З'ясувавши зміст інформаційного забезпечення оперативно-розшукової діяльності спеціальних підрозділів правоохоронних органів, варто акцентувати увагу на пошук джерел оперативної інформації, які можуть мати як гласну так і негласну форму. Водночас, роль та значення негласного апарату у розкритті умисних податкових зловживань є досить важливою. А тому метою пошуку та використання відповідної інформації оперативні підрозділи податкової міліції, а разом й УБОЗ та ДСБЕЗ МВС України та Служби безпеки України, повинні докладати зусиль для:

полягає в тому, що із нарахованого прибуткового податку повністю або частково вираховується корпоративний податок, сплачений на розподілений прибуток. При цьому можна виділити систему зниження оподаткування на рівні компанії та систему зниження оподаткування на рівні акціонерів, менш розповсюдженою є система повного звільнення розподіленого прибутку від корпоративного податку на рівні фірми чи акціонерів. Реформи, що проводяться в країнах з розвиненою ринковою економікою у сфері прямого оподаткування, значною мірою зводяться до пошуку компромісу між цими методами. Значний інтерес викликає оцінка нейтральності корпоративного податку підприємств, тобто вплив на прийняття рішень про розподіл прибутку на накопичення чи на розподіл дивідендів.

Таким чином приходимо висновку, що застосування податку на прибуток підприємств в Україні – аналогу західного корпоративного податку на доход (the corporation income tax) – має багато вагомих суб'єктивних і об'єктивних підстав, зміст яких полягає в наступному:

1. Податок на прибуток підприємств входить до числа найбільших джерел податкових надходжень до зведеного бюджету України.

2. Суб'єктний склад податку на прибуток підприємств значно ширший від встановленого переліку платників податку на прибуток корпорацій західно-європейських держав. Так, в Україні до платників цього податку зараховуються усі підприємницькі структури зі статусом юридичної особи незалежно від організаційно-правової форми господарювання, тоді як на Заході корпоративний прибутковий податок сплачують лише фірми, засновані на корпоративних засадах (аналоги українських акціонерних товариств).

3. За відсутності універсального декларування особистих доходів громадян для обчислення індивідуального прибуткового податку та надійних механізмів контролю за ним із боку податкових інституцій, масових фактів антифіскальних вчинків, адміністрування податку на прибуток із найширшого кола юридичних осіб є зручнішим і дешевшим.

Відтак у ринковій економіці податки на доходи виконують настільки важливу роль, що можна з упевненістю сказати: без добре налагодженої, чітко діючої системи прибуткового оподаткування, що відповідає умовам розвитку суспільного виробництва, ефективна ринкова економіка неможлива.

1.3. Зарубіжний досвід оподаткування прибутку підприємств

Становлення України як незалежної держави передбачало формування значної кількості її інститутів, головним серед яких є податкова система, оскільки змістом податкових правовідносин в умовах адміністративно-командної економіки було пряме вилучення доходів підприємств до бюджету країни. А тому, у силу трансформації вітчизняних податкових відносин, вивчення зарубіжного досвіду є вкрай необхідним. При цьому варто наголосити, що орієнтація вітчизняної податкової системи на ефективно функціонуючі зарубіжні податкові системи має відповідати рівню її економічного та соціального розвитку. Відтак корисним буде вивчення основних ознак податкових систем США, окремих країн Західної Європи, Японії, Китаю.

Аналіз спеціальної літератури свідчить, що майже для всіх країн є характерним наявність податкових правил, які регулюють податковий режим для своїх резидентів, що діють за кордоном, і для іноземних платників податків, що діють у країні [58; 152]. Разом з тим, характерною є також особливість податкових систем кожної країни не дивлячись на те, що між ними існує принципова схожість і взаєморозуміння. Іноді таке взаєморозуміння підкріплюється двосторонніми договорами про прибутковий податок, в інших випадках відповідний податковий режим встановлюється внутрішнім податковим законодавством.

У чому ж особливість податкової системи в США? Перш за все слід наголосити, що вона виконує не лише фіскальну функцію – забезпечення доходами федерального бюджету, бюджетів штатів і місцеві бюджети, податки в США виступають регуляторним інструментом стимулювання розвитку економіки. Податки, що дають найбільш значні і стабільні надходження, направляються у федеральний бюджет. Але і місцеві органи управління мають значні власні джерела фінансових ресурсів, у першу чергу за рахунок місцевих податків [60, с. 30-33].

У федеральних доходах переважають прямі податки. Доходи штатів і місцевих органів влади формуються головним чином за рахунок непрямих податків і майнового оподаткування. Свою, окрему від федеральної, податкову систему має кожний штат. Штати стягують прибутковий податок і з корпорацій, і з громадян. Причому питання оподаткування вирішувати буває часом непросто. Так, штат має право стягувати податок із прибутків корпорації в тому випадку, якщо

Разом з тим, успішна протидія податковим правопорушенням, особливо податку на прибуток підприємств, неможлива без збору, накопичення, вивчення, аналізу та використання оперативної інформації, яку отримують в результаті здійснення оперативно-розшукових заходів підрозділи податкової міліції.

Аналіз інформації разом з аналізом соціально-економічних та політичних чинників проводиться з метою виявлення та прогнозування тенденцій, зміни криміногенної обстановки, причин та умов, що сприяють вчиненню податкових злочинів. А тому розробка методичних та практичних заходів з удосконалення діяльності оперативних підрозділів податкової міліції, як займаються виявленням та розкриттям податкових злочинів, неможлива без удосконалення інформаційного та аналітичного забезпечення.

Про значущість інформації в організації управління соціальними процесами наголошував В.Г. Афанасьєв, на думку якого принципова схема інформаційних процесів полягає у тому, здійснюючи управління системою будь-якої складності і призначення ми спочатку маємо справу з так званими інформаційними даними, якими є різні відомості, повідомлення, знання. При цьому вони можуть бути збережені, опрацьовані, передані, але характеру інформації вони набувають лише тоді, коли набувають змісту і форми, придатної для керівництва (тобто для прийняття рішень). Цілком очевидно, що наведена схема стосується й управління в такій сфері правоохоронної діяльності, як боротьба зі злочинністю [146, с. 211].

Беззаперечним є факт, що становленню теорії оперативно-розшукової діяльності та її тактики сприяла активна розробка проблем інформаційного забезпечення діяльності оперативних підрозділів у сфері виявлення, розкриття та розслідування злочинів.

На основі узагальнення вітчизняного законодавства, правової літератури, а також практики діяльності податкових органів, на нашу думку поняття оперативно-розшукової інформації, що використовується у сфері адміністрування податку на прибуток підприємств слід розглядати як систему фактичних даних про суб'єктів підприємництва, причетних до підготовки чи вчинення податкових злочинів, зокрема про факти умисного ухилення від сплати податків, стан оперативно-розшукових сил і засобів, що їх використовують спеціальні підрозділи податкової міліції.

Варто наголосити, що найбільш загальними ознаками, якими характеризуються особи, що ухиляються від сплати податків, є: 1) високий рівень освіти, соціального статусу, матеріального достатку; 2) наявність

Аналіз основних економічних показників діяльності платників податків у поточному (2007) році засвідчує загальну тенденцію по вирішуванню обсягів їх валових доходів та витрат, зменшенню податкового навантаження (*податкове навантаження з податку на прибуток за податковий період визначається як відношення суми нарахованого податку на прибуток до скоригованого валового доходу підприємства, помножене на 100%*) в порівнянні з аналогічними періодами минулих років та застосування різноманітних схем мінімізації податкових зобов'язань, в т.ч. шляхом залучення ланцюгів “транзитних”, “фіктивних” та “пов'язаних” суб'єктів господарювання.

Так, найбільш розповсюдженими схемами мінімізації податкових зобов'язань підприємствами є:

- реалізація власної продукції через підприємства-посередники, які входять до однієї фінансово-промислової групи, за ціною нижче собівартості, придбання сировини за завищеними цінами з використанням в ланцюгах постачання підприємств з ознаками фіктивності, безпідставне використання пільг по сплаті податків;

- використання схем мінімізації при здійсненні зовнішньоекономічних операцій, в т.ч.:

- здійснення «сумнівних» експортних операцій, в т.ч. з нетиповою для основного виду діяльності продукцією;

- експорт власної продукції за заниженою вартістю в адресу підприємств зареєстрованих в офшорних зонах;

- проведення експорту товарів через комісіонерів зі сплатою великої суми комісійної винагороди;

- виведення з обороту підприємства значних сум обігових коштів за договорами страхування комерційних ризиків (найчастіше із страховими установами, які входять до фінансово-промислової групи разом з таким підприємством).

Зазначене свідчить про необхідність встановлення повного ланцюгу підприємств, задіяних в схемах мінімізації, проведення аналізу товарно-грошових потоків від виробників до кінцевих споживачів продукції та забезпечення їх оперативного-розшукового відпрацювання.

Така ситуація не дає можливості стверджувати, що ефективної реалізації податкової політики, істотного зменшення обсягів тіньової економіки, досягнення позитивних результатів у боротьбі з економічними правопорушеннями, скорочення тіньового сектора економіки і поповнення держбюджету органами податкової служби сьогодні можна досягти без існування в її структурі правоохоронного органу - податкової міліції.

вона має на його території споруди та будівлі, що використовуються у господарській діяльності. Проте компанія може не мати на території даного штату власної нерухомості, але торгувати тут і в такий спосіб діставати прибуток, особливо при широкому поширенні торгівлі по каталогах. У даний час ставиться питання про оподатковування штатами компаній і в цьому випадку [153, с. 115-126].

Оподаткування прибутку юридичних осіб в США представлене податком на прибутки корпорацій, при цьому доходи від його сплати займають лише четверте місце в доходах бюджету. Його головна ставка – 34%, однак вноситься він ступенево. За перші 50 тис. дол. оподаткованого прибутку корпорація сплачує 15%, за наступні 25 тис. дол. - 25%, за ще наступні 25 тис. дол. - уже 34%, і 39 % на суму від 100001 до 335000 дол. Далі ставка податку поступово знижується, прибутки понад 183333333 дол. оподатковуються за ставкою 35%. Як бачимо, максимальна ставка податку знаходиться в середині шкали, [110, с. 93]. Такий механізм прибуткового оподаткування має надзвичайно важливе значення для середніх і малих підприємств, що може бути використано в Україні.

Варто наголосити, що усі корпорації США, незалежно від розміру, оподатковуються в однаковому порядку, в тому числі мають право на податкові кредити. Відповідно до Податкового кодексу США валовий дохід корпорації визначається в порядку, аналогічному визначенню валового оподаткованого доходу фізичної особи. Прибуток, одержаний корпорацією, підлягає подвійному оподаткуванню: перший раз як дохід корпоративної господарської одиниці, другий раз як прибуток після сплати корпоративного податку, що підлягає розподілу між акціонерами. Як результат сукупний тягар обох податків може сягати і навіть перевищувати 60% [154, с.1].

Як наголошує фахівець податкової справи А. Брезвін, крім індивідуального й корпоративного прибуткових податків у США справляється так званий альтернативний мінімальний податок. Цей податок – своєрідна реакція на можливість такої комбінації пільг і знижок, що здатна звести податкові зобов'язання нанівець. Якщо альтернативний податок, нарахований на дохід корпорації чи фізичної особи, перевищує суми звичайних зобов'язань з корпоративного й індивідуального прибуткового податку, то платник має сплатити саме альтернативний податок.

Такий підхід є досить перспективним і для податкової системи України, оскільки однією з основних проблем оподаткування прибутку

підприємств та забезпечення надходжень платежів на даному етапі розвитку вітчизняної економіки є збитковість, досить часто фіктивна, вітчизняних підприємств. Саме збиткові підприємства, продовжує дослідник, нерідко стають проблемою для податківців багатьох регіонів. Щодо Києва, то кількість таких суб'єктів підприємницької діяльності найменша – всього 2,5%.

Звичайно, ринковий світ не виключає, а скоріш розглядає збитковість як об'єктивну реальність, однак алогічною є підприємницька діяльність окремих суб'єктів в умовах збитковості впродовж декількох років, перш за все, коли суб'єкти не мають значних за вартістю основних засобів, за рахунок чого могли б функціонувати. А тому сплата альтернативного податку такими «збитковими» підприємствами змусила б їх вийти з тіні, через необхідність виконання у такий спосіб фінансових зобов'язань перед бюджетом.

Певну зацікавленість викликає також податкова система Японії. Її структура дещо схожа з нашою (вітчизняною), оскільки включає в себе як державні, так і місцеві податки, тобто є дворівневою. Завдяки державним податкам в Японії формується близько 65 % усіх податкових надходжень, тоді як на долю місцевих припадає 35 %.

Як наголошує А.Г. Кондиріна, значна частина податкових надходжень перерозподіляється через державний бюджет Японії шляхом відрахувань від державних податків у місцеві бюджети. У країні 47 префектур, що об'єднують 3045 міст, селищ, районів, кожна із яких має свій самостійний бюджет. Податкова система Японії, як у США і Європі, характеризується множинністю податків. Їх має право стягувати кожний орган територіального управління. Але всі податки країни зафіксовані в законодавчих актах країни [74, с. 102–111].

Варто наголосити, що основу бюджету Японії складають прямі податки, серед яких найбільш значущим є прибутковий податок з юридичних і фізичних осіб. Підприємства й організації сплачують із прибутку такі податки: державний прибутковий податок у розмірі 33,48%, префектурний прибутковий податок у розмірі 5% державного, і міський (селищний, районний) прибутковий податок у розмірі 12,3% державного. Крім того, прибуток служить джерелом виплати податку на підприємницьку діяльність, що надходить у розпорядження префектури. У сумарному результаті в доходи бюджету вилучається біля 40% прибутку юридичної особи. Але в Японії ставка податку на прибуток для суб'єктів малого бізнесу нижча – 25%. На думку Т.В. Паєнтко, такий досвід міг би бути корисним для України.

Викликають здивування окремі висловлювання про недоцільність подальшого виконання податковою міліцією функцій досудового слідства, оскільки головним завданням податкових органів є здійснення фіскальної політики.

Водночас варто пам'ятати, що саме збільшення негативних явищ у сфері оподаткування викликало необхідність створення у 1996 р. нової правоохоронної структури - податкової міліції, а потім - підрозділів податкової міліції в структурі органів ДПС України.

У багатьох країнах з високорозвинутою ринковою економікою відомства, на які покладено адміністрування податків, також мають у своєму складі підрозділи з повноваженнями правоохоронних органів. Це значно підвищує ефективність їх діяльності (Австралія, Китай, Велика Британія, Канада, Швейцарія). Водночас досвід Російської Федерації свідчить, що в наслідок передачі підрозділів Федеральної служби податкової поліції РФ до МВС РФ значно погіршилися результати роботи щодо боротьби зі злочинністю у сфері оподаткування.

Статистика розкритих в Україні злочинів у сфері оподаткування не підтверджує зменшення загрози для економічної, у тому числі податкової, безпеки країни. Так, у 2004 р. податковою міліцією розкрито 7,8 тис. злочинів у сфері оподаткування, у 2005 р. - 6,1 тис., тоді як в 2006 р. - 7,2 тис. злочинів. Як бачимо, проглядається чітка тенденція до зростання податкової злочинності. Однак сьогодні податківці мають справу з намаганням платників податку на прибуток підприємств мінімізувати об'єкт оподаткування, тобто суму прибутку, і в такий спосіб мінімізувати сплати прибуткового податку.

Процедура “мінімізації” є, так би мовити, продуктом фінансово-економічних процесів, які нині відбуваються у сфері підприємництва. Відтак, “мінімізатори” – це суб'єкти підприємницької діяльності, які правдами і неправдами намагаються зменшити податкові платежі, тобто недодають значні кошти до державного бюджету, шляхом зниження податкових зобов'язань або прикриття за вигадану збитковість, використовуючи різноманітні схеми.

Для цього, скажемо так, “тіньового” сектора властиві такі ознаки: навмисне перекручування і неточності у звітах, більшість операцій купівлі, виробництва, збуту сировини, матеріалів, готової продукції документально не оформляються, більше того, документи про фінансово-господарську діяльність приховуються, не відображається реальний стан справ у бухгалтерській звітності. Як результат - декларації про прибуток подаються з показниками збитковості чи мізерними прибутками.

До підслідності податкової міліції віднесено специфічні види злочинів, об'єктом яких є бюджети всіх рівнів і державні цільові фонди. Ознаки цих злочинів виявляються переважно в ході документальних перевірок і оперативно-розшукових заходів, а їх розслідування вимагає відповідної кваліфікації слідчих.

Слід наголосити, що сьогодні основні зусилля податкової міліції зосереджено на захисті економічних інтересів країни; попередженні й розкритті злочинів у найважливіших сферах економіки; забезпеченні максимального відшкодування збитків, заподіяних злочинами; розкритті масштабних спланованих і професійно замаскованих схем ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах і відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом; створенні умов, за яких добровільна сплата податків була б максимальною.

Так, з 1996 р. податковою міліцією як складовою частиною органів ДПС України розкрито понад 90 тис. злочинів у сфері оподаткування. Виявлено майже 30 тис. фактів необґрунтованих заявок на відшкодування ПДВ на суму близько 13 млрд. грн. Знешкоджено діяльність більш як 40 тис. підприємств з ознаками фіктивності і майже 2 тис. конвертаційних центрів, встановлено місцезнаходження 223 тис. суб'єктів господарювання, що не сплачували податків. За результатами роботи цих підрозділів до бюджетів усіх рівнів надійшло понад 30 млрд. грн.

Рівень надходжень, мобілізованих органами ДПС до зведеного бюджету за час функціонування податкової міліції у складі ДПС, збільшився з 21,5 млрд. грн. у 1996 р. до 96,1 млрд. грн. у 2006 р., або в 4,5 раза.

Про ефективність роботи податкової міліції свідчать такі факти: якщо в 1996 р. від діяльності одного працівника підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням доходів від оподаткування МВС України до бюджету додатково надходило 23,2 тис. грн., то у 2006 р. сума стягнень до бюджету на одного працівника податкової міліції в середньому становила понад 300 тис. грн. (а на одного оперативного працівника - близько 600 тис. грн.). Це більш ніж у 30 разів перевищує витрати на їх утримання.

Водночас існує думка, що підрозділи податкової міліції, які реально забезпечують сьогодні податкові надходження до бюджетів, повинні перейти до Міністерства внутрішніх справ України. Закордонний досвід і багаторічна практика податкової міліції України свідчать не лише про недоцільність порушення цього питання, а й про негативні наслідки таких необміркованих рішень.

Адже в Україні для суб'єктів малого підприємництва існує альтернатива – залишитись на загальній системі оподаткування і сплачувати податок за звичайною ставкою або перейти на спрощену систему обліку, оподаткування і звітності, що теж не найкращий варіант, оскільки підприємство буде змушене сплачувати двічі збір до фонду пенсійного страхування – один раз у складі єдиного податку, а другий – у вигляді нарахувань на фонд заробітної плати. Тому застосування зниженої ставки на прибуток суб'єктів малого підприємництва могло б бути альтернативою спрощеній системі [111, с. 48-54].

Окремої уваги заслуговує податкова система Китаю, яка передбачає систему прибуткового оподаткування, зокрема: податок на підприємницьку діяльність, податок на прибуток корпорацій, податок на прибуток підприємств з іноземними інвестиціями.

Так податок на підприємницьку діяльність в КНР сплачують підприємства і громадяни, що займаються наданням послуг, які підлягають оподаткуванню. При цьому платниками податку на прибуток підприємств виступають державні, колективні, приватні, спільні підприємства й інші організації (юридичні особи). Об'єктом оподаткування податком на прибуток в КНР виступає прибуток від реалізації продукції, робіт, послуг; прибуток від іншої підприємницької діяльності й інших операцій (джерел).

Податок із прибутку розраховується, виходячи з розміру оподаткованого прибутку (він дорівнює сумі прибутку, отриманому платником податків у звітному році, зменшеному на дозволені відрахування (пільги). Головна ставка податку на прибуток – 33%. Крім головної ставки, застосовуються дві знижені ставки – 18% і 27% – для низькорентабельних підприємств. Можливість застосування таких ставок може бути надана підприємствам, що відповідають визначеним вимогам, як то: тим, що використовують високі технології, пов'язані з переробкою відходів; новоствореним компаніям, розташованим у конфліктних, бідних та інших подібних місцевостях; підприємствам, що страждають від стихійних лих; новоствореним компаніям, що надають соціально значущі послуги (послуги по працевлаштуванню населення); державним благодійним організаціям; державним сільськогосподарським підприємствам і т.д. [129]

Як бачимо, в Китаї податкова система виконує значною мірою і стимулюючу функцію, що могло б бути використаним в Україні. Однак прямого підходу при цьому бути не може, оскільки надання податкових пільг супроводжується з можливістю відповідних зловживань.

Відповідний інтерес викликає і податкова система Франції, де завдяки податкам і зборам формується близько 90% бюджету держави. При цьому головними видами податків є непрямі, прямі та гербові збори. Характерною рисою податкової системи Франції є те, що вона спрямована на оподаткування споживання.

Що стосується оподаткування прибутку компаній, то вони сплачують корпоративний податок, причому частка податку з прибутку акціонерних компаній у загальній сумі податкових надходжень складає 10% і має тенденцію до зниження, що пов'язано з постійним зниженням ставки.

Корпоративний податок застосовується тільки до акціонерних компаній, тоді як прибуток юридичних осіб, які не є акціонерними товариствами, оподатковується за правилами оподаткування фізичних осіб.

Ставка складає 39% від суми оподаткованого прибутку і 42%, якщо цей прибуток йде на виплату дивідендів, а не на розвиток. Сплата здійснюється п'ять разів у рік: чотири рази – авансові платежі за спеціальною формою, виходячи з даних минулого року, п'ятий – за фактичними результатами за рік на основі декларації.

Особливий підхід у Франції існує щодо оподаткування прибутку акціонерних товариств, що мають філії. Законодавець Франції передбачив повну відповідальність керівництва філії за результати фінансово-господарської діяльності філії. Відтак прибуток філії оподатковується окремо незалежно від результатів у цілому по фірмі.

Такий підхід на нашу думку є справедливим, оскільки прибутковість філії не завжди асоціюється з прибутковістю фірми. Особливий підхід у Франції до оподаткування прибутку новоутворених акціонерних товариств, що пояснюється наданням податкових пільг, які надаються таким суб'єктам впродовж п'яти років. Однак залежно від періоду функціонування таких фірм податкові пільги змінюються: для акціонерних товариств з періодом функціонування 2 роки знижка 100%, 3 роки – 75%, 4 роки – 50%, 5 років – 25%, 6 і більше років – 0% [155].

Дуже цікавим, на нашу думку, є оподаткування збиткових підприємств у Франції. Практика такого оподаткування свідчить, що приховувати прибутки і показувати збитки у Франції є не вигідною справою, адже збиткові підприємства, сплачують податок, виходячи з обсягу товарообігу: податок у 666 євро при обороті менше 165 тис. євро, 1 тис. євро при обороті від 165 до 330 тис. євро, 1410 євро при

здійснюють боротьбу зі злочинами у сфері оподаткування, як правило, входять до структури Міністерства фінансів, а в Італії взагалі виділені в окремий правоохоронний орган - фінансову гвардію.

Підтвердженням вдалої національної моделі об'єднання правоохоронного органу у сфері боротьби з податковою злочинністю та органу державної влади, що здійснює адміністрування податків, є приклад реформування в 2005 р. правоохоронної системи Великої Британії. Як результат, зі складу Міністерства внутрішніх справ Великої Британії було виділено в окремий центральний орган Відомство митних зборів і акцизів її Величності.

Підрозділи податкової міліції беруть активну участь у виконанні основної функції Державної податкової служби України - здійсненні контролю за повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків і зборів (обов'язкових платежів). Це завдання виконується шляхом виведення з тіньового сектора економіки коштів, прихованих від оподаткування. Так, у структурі дохідної частини бюджету 2006 р. частка платежів, що контролюються податковими органами, становила майже 96,1 млрд. грн., або 60%.

Запроваджено й відпрацьовано чіткий механізм взаємодії підрозділів податкової міліції з підрозділами аудиту, валютного контролю, ПДВ та економічного аналізу, що ефективно впливає на розкриття злочинів у сфері оподаткування й забезпечення надходжень до бюджету додаткових коштів.

Підрозділи податкової міліції мають доступ до інформаційних ресурсів державної податкової служби, які разом з нормами Закону України "Про оперативно-розшукову діяльність" від 18 лютого 1992 р. [14], дають змогу забезпечувати ефективне розкриття правопорушень і злочинів, пов'язаних з навмисним ухиленням від сплати податків, бюджетного розкрадання ПДВ. Таким чином, у разі виведення зі складу ДПА України спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями дана структура може втратити можливість виявлення злочинних правопорушень податкового законодавства.

Більшість протизаконних дій у сфері оподаткування здійснюються із застосуванням заздалегідь розроблених схем, юридично майже бездоганних, що, на перший погляд, не дає підстав вважати їх злочинними. Тому лише шляхом здійснення оперативно-розшукових заходів, поглибленого аналізу відпрацьованих матеріалів і подальших слідчих дій виявляються справжня сутність таких діянь, їх злочинна спрямованість і особи, винні у їх здійсненні.

3.4. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення підрозділів податкової міліції у сфері адміністрування податку на прибуток підприємств

Проблема побудови ефективної системи оподаткування та своєчасного і повного справляння податків – одна з найбільш актуальних в процесі становлення в Україні ринкових відносин і закладення підвалин для економічного зростання та інтегрування української економіки у світовий ринок. Її вирішення повинно здійснюватись як шляхом вивчення, аналізу і творчого осмислення існуючої в Україні законодавчої основи, так і нагромадженого у світі досвіду у сфері оподаткування.

Система оподаткування має бути повністю адаптована до існуючих у державі форм власності, системи управління і методів державного регулювання розвитку економіки. Навіть незначні невідповідності між оподаткуванням і прийнятою в державі економічною моделлю можуть спричинити значні негативні наслідки. Ці наслідки діють переважно у двох напрямках – обмежують фінансові можливості підприємницьких структур і, відповідно, зумовлюють скорочення доходів держави.

У зв'язку з удосконаленням податкових відносин в Україні особливе місце в системі фінансового контролю належить підрозділам податкової міліції. Її створення було викликане необхідністю формування ефективно діючої податкової системи, яка повинна забезпечувати формування бюджету держави, враховуючи становлення ринкових відносин, а також доконечну потребу впливу на порушників податкового законодавства, оскільки лише застосуванням санкцій, передбачених нормами адміністративного права, регулювати податкові відносини виявилось неможливим.

Таким чином, поряд з Державною митною службою України, Службою безпеки України, підрозділами боротьби з економічною злочинністю та боротьби з організованою злочинністю МВС України, податкова міліція є частиною сил, що забезпечують економічну безпеку України, вирішуючи завдання захисту податкових інтересів країни, здійснюючи позитивний вплив на податкові відносини, адже податковими надходженнями фінансуються всі суспільні потреби - від покращення охорони здоров'я населення до зміцнення обороноздатності країни.

Важливо зазначити, що при створенні підрозділів податкової міліції в структурі податкових органів враховувався міжнародний досвід, зокрема сторічної діяльності служби внутрішніх доходів Міністерства фінансів США, у якому функціонують аналогічні підрозділи податкових розслідувань. Подібна концепція боротьби з податковою злочинністю існує й у країнах Європи - правоохоронні органи, що

обороті від 330 до 825 тис. євро, 1920 євро при обороті 825 тис.-1 млн. 650 тис. євро, 2830 євро при обороті вищому за 1 млн.650 тис. Євро.«Українське адміністративне право: сучасний стан та перспективи реформування (15-17 червня 2007р. Одеса) Усе це наводить на думку, що такий механізм оподаткування варто було б запровадити в Україні, де існує практика багаторічного функціонування збиткових підприємств, про що йшлося раніше.

Корисним є також досвід оподаткування доходів від здійснення підприємницької діяльності в Італії. Мова йде про оподаткування дрібних приватних комерційних фірм. Прибуток таких фірм розраховується аналогічно прибутку корпорацій, однак з метою оподаткування він розглядається як індивідуальний дохід власника. Доходи сімейного підприємства згідно цивільного кодексу мають розподілятися пропорційно кількості і якості праці, затраченої кожним членом сім'ї. Однак у відносинах з податковими органами цей дохід ділиться на рівні частини між всіма учасниками підприємства, що дає можливість голові сім'ї скоротити обсяг оподаткованого прибутку, до якого відповідно будуть застосовуватись більш низькі ставки. Дохід, що розподіляється між учасниками, не повинен перевищувати 49 % доходу підприємства. Оподатковуваний дохід сімейних підприємств визначається у загальному порядку, однак беручи до уваги, що дрібні підприємства ведуть бухгалтерський облік за спрощеною схемою, не всі види витрат даного підприємства документально підтверджуються.

Варто зауважити, що в Італії застосовується особливий підхід до переліку витрат, на суму яких зменшується оподатковуваний дохід. Зокрема сума загального оподаткованого доходу зменшується на суму таких витрат:

- суми сплаченого місцевого прибуткового податку;
- суми сплаченої орендної плати та інших платежів за нерухомість;
- суми відсотків, сплачених за іпотечний кредит;
- витрати на лікування (повністю вираховуються витрати на відвідування спеціалістів, протезування та хірургічні операції);
- суми витрат на поховання;
- суми витрат на освіту (в сумі, що не перевищують витрати на оплату навчання, встановлену у державних навчальних закладах);
- суми аліментів;
- суми внесків на соціальне страхування;

- суми витрат на проведення передвиборних компаній (характерно, що таке право мають і підприємці);
- суми пожертвувань на користь церкви;
- суми витрат орендарем від розірвання договору оренди;
- суми допомоги витрат театральним об'єднанням (до 20 % оподаткованого доходу), ін.

В Італії прямим податком є прибутковий податок із юридичних осіб. Цей податок універсальний інструмент оподаткування прибутку корпорацій. Він стосується всіх промислових, комерційних і фінансово – кредитних компаній на території країни, а також їх зарубіжних філій. Об'єктом оподаткування є чистий дохід компанії у вигляді нерозподіленого прибутку. Нерозподілений прибуток визначається на основі підрахунку прибутків і збитків за даними бухгалтерського обліку за формулою: валовий дохід компанії мінус витрати виробництва і витрати, необхідні для підтримання процесу комерційної діяльності. Витрати включають широкий ряд статей. Перш за все це заробітна плата персоналу, але без врахування виплат директорам компанії в порядку участі у прибутках. Експлуатаційні витрати, витрати на ремонт і модернізацію основних фондів дозволені в межах до 5% вартості основних фондів на початок податкового періоду. Витрати на науково – дослідні розробки можуть вираховуватись в повному обсязі у перший рік їх проведення, а наступний період – не більше 25% фактичних витрат.

Регулююча роль прибуткового податку з корпорацій проявляється у багатьох випадках. Наприклад, при продажу частини основних капіталовкладень отриманий прибуток зараховується на спеціальний резервний рахунок, який прирівнюється до амортизаційного фонду і звільняється від оподаткування. Спеціальні правила регулюють і оподаткування доходів, отриманих за кордоном. Податки, сплачені за кордоном, дають податкову пільгу в Італії. У тих випадках, коли між Італією і країною, де був отриманий дохід, є договір про уникнення подвійного оподаткування, він регулює відсоток вирахування, котрий не може перевищувати суму італійського прибуткового податку. У випадках, коли такий договір відсутній, пільгове відрахування лімітується у межах 25 %. Таким чином, принцип універсальності оподаткування доходів, отриманих за кордоном, в Італії не існує, і ставки оподаткування коливаються від 33 до 75 % поточних ставок в залежності від країни походження. Податок пропорційний і, сплачується в бюджет по фіксованій ставці 36% [156, с. 30-35].

1990 році показали, що національний податковий режим є найважливішим фактором розміщення інвестицій. У разі створення виробничого підприємства 48% опитаних європейських бізнесменів назвали цей фактор як визначний для вибору місця інвестицій; у випадку з фінансовими установами значення податкового фактора досягає 78% [132 с. 99].

З іншого боку, податковий суверенітет є тією частиною суверенітету, яку країни-члени ЄС готові обмежити в останню чергу. Беручи до уваги те, що державний суверенітет щодо непрямих податків багато в чому розділений з інститутами ЄС, країни-члени намагаються зберегти у своєму повному віданні прямі податки, які посідають другу, а в деяких країнах і першу позицію серед податкових доходів бюджету. Але, так чи інакше, удосконалюючи механізм справляння податку на прибуток підприємств в Україні, слід звернути увагу на те, що саме перший чинник визначає поведінку держав у питаннях податкової політики, оскільки її економічний інтерес у межах міжнародного розподілу праці та конкуренції є досить очевидним.

Відтак, нова законодавча база України у сфері оподаткування має відзеркалювати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем. В Україні потрібно формувати податкову політику, направлену на побудову стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового тягаря і забезпечення збалансованості інтересів держави та в суб'єктів господарювання, у нашому випадку - юридичних осіб. І незважаючи на розбіжності стосовно правового регулювання даного податку в окремих державах, що як правило, пов'язані з особливостями визначення деяких його елементів, основні критерії справляння цього податку в країнах-членах ЄС лишаються незмінними, і саме вони мають бути покладені в основу реформування цього податку в Україні.

Більше того, реформуючи податкову систему України, зокрема її чинні норми та положення, що регламентують процес оподаткування, необхідно змінити її зміст відповідно до обраних пріоритетів та напрямів розвитку, вибудувати їх у впорядковану, єдину та логічно узгоджену систему.

Однак, зважаючи на те, що Конвенція ЄС не передбачає чіткої гармонізації прямих податків, що справляються на території ЄС, мета податкової політики ЄС у галузі прямих податків полягає у створенні для компаній різних країн-членів у межах спільного ринку правових умов, що відповідають аналогічним умовам внутрішнього ринку. Однією з основних складових цієї політики є визначення податкових правил, які, з одного боку, є нейтральними з погляду конкуренції у ЄС, а з іншого підвищують конкурентоспроможність європейських компаній на міжнародному рівні.

Як наголошує професор А.І. Берлач, наразі в Україні знову широко обговорюється питання запровадження податкової амністії щодо отриманих співвітчизниками в минулому доходів з яких не сплачено податки. Такі заходи часто використовуються європейськими державами і забезпечують значні доходи до бюджетів [45].

Предмет гармонізації становлять закони країн-членів ЄС, які виступають правовою основою податку на прибуток, що його сплачують юридичні особи. Більше того, правовою основою ухвалення відповідних рішень Комісії та Ради ЄС є ст. 100 Договору про ЄС, що передбачає можливість гармонізації прямих податків у тій мірі, в якій вони прямо стосуються створення та функціонування спільного ринку. Гармонізація прямого оподаткування компаній опосередковано торкається доходів фізичних осіб, які є їх акціонерами та отримують частину свого річного доходу у формі розподілених компанією дивідендів, прискореної амортизації, податкових кредитів та відстрочки сплати податків.

Загалом гармонізація оподаткування доходів юридичних осіб направлена на розв'язання таких основних завдань:

- усунення податкових перешкод процесу концентрації капіталу корпорацій, і водночас стимулювання процесу створення транснаціональних європейських компаній, які спроможні успішніше конкурувати з компаніями третіх країн;

- ухвалення спільних підходів щодо методів розрахунку бази оподаткування корпоративних податків та усунення подвійного оподаткування.

Варто зазначити, що наразі, з одного боку, податкове законодавство країн-членів ЄС має серйозні розбіжності та містить норми, що перешкоджають формуванню спільних підходів, а відтак і спільних правил оподаткування доходів компаній, що у свою чергу негативно впливає на їх інвестиційні можливості. Дослідження, проведені у

Не менш корисним для України може бути досвід Німеччини. Як федеративна держава вона пройшла різні стадії політичного та економічного устрою і виросла в економічно розвинену ринкову державу з вираженою соціальною орієнтацією. Наразі в Німеччині два основних податки – податок з доходів фізичних осіб і податок на додану вартість. В загальних доходах бюджету податки складають близько 80 %. Найбільш значні податкові джерела формують відразу три або два бюджети. Так, прибутковий податок фізичних осіб (це головне джерело державних доходів) визначається в такий спосіб: 42,5% надходжень направляються федеральний бюджет, 42,5% – у бюджет відповідної землі, 5% – у місцевий бюджет. Податок на корпорації ділиться в пропорції на 50% між федеральним і земельним бюджетами. Податок на підприємницьку діяльність стягується місцевими органами влади, але їм залишається 50%, а друга половина перераховується до федерального та земельного бюджетів [157].

Як бачимо оподаткування прибутку підприємств є складним механізмом, зміст якого залежить від податкової політики відповідної країни. Головним елементом прибуткового оподаткування юридичних осіб є ставка податку, яка в країнах Західної Європи має різну величину: Бельгія – 43%, Греція – 49%, Іспанія – 35%, Норвегія – 28%, Португалія – 36,5%, Туреччина – 46%, Фінляндія – 33%. Особливо пільговою є ставка податку у Швейцарії, де вона становить 9,8% [112].

Якщо на фоні європейських країн розглянути оподаткування прибутків корпорацій з діючою ставкою оподаткування в Україні – 25%, то бачимо, що вона є значно нижчою, що свідчить про стимулюючий характер податкової політики у сфері оподаткування прибутку підприємств в Україні.

РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

2.1. Поняття, зміст та правове забезпечення адміністрування податку на прибуток підприємств із використанням оперативно-розшукової інформації

Перехід України до ринкових умов господарювання передбачає кардинальні зміни її податкової системи і створення нового податкового законодавства, яке наразі перебуває в процесі формування, вдосконалення та адаптації до європейського законодавства і має забезпечити створення ефективної системи оподаткування, яка б сприяла розвитку народногосподарському комплексу країни і регулюванню економічних відносин в країні.

Дослідженню проблем удосконалення податкової системи, зокрема механізму адміністрування податків та зборів присвятили свої праці широкий загальний вітчизняний науковців сфери права та економіки, зокрема А. Берлач, М. Кучерявенко, А. Виноградов, О. Дзісяк, П. Гега, Л. Доля, В. Лисенко, В. Андрущенко, В. Гець, В. Загорський та інші, [45; 113; 53, с. 190-192; 75, с. 121-123; 85, с. 96-104; 43; 54; 55; 68]. Проте досліджувані питання не втратили актуальності, оскільки кожне нове дослідження, кожний новий аналіз та погляд є суттєвим внеском в розуміння такого надзвичайного складного та важливого явища як податкова система України.

Варто наголосити, що діюча в Україні податкова система в цілому сформувалася на початку трансформаційного процесу, відтак вона багато в чому копіювала системи оподаткування країн з розвинутою економікою, належно не враховувала особливості перехідного етапу національної економіки, необхідність здійснення системних заходів щодо створення умов для сталого економічного зростання.

Податок на прибуток підприємств – один із найважливіших податків, який є основою податкової системи України, використовується в структурній економічній політиці, а також може застосовуватися для підтримки стабілізаційної політики, оскільки на думку професора А.І. Берлача є ефективним засобом автоматичної стабілізації у кейнсіанському значенні, тобто його можна розглядати активним інструментом макроекономічної політики, що є однією із його важливих позитивних ознак [45, с. 152].

нормою прибутку; розвиток зовнішньоекономічної діяльності (закордонний податковий кредит (foreign tax credit), що являє собою відрахування податків, сплачених за кордоном, із суми податку, обчисленого в країні, резидентом якої є платник податків); забезпечення зайнятості населення (кредит для стимулювання зайнятості (employment tax credit), що являє собою відрахування з суми податку частини коштів, які направляються платником податків для фінансування програм забезпечення зайнятості) у регіонах зі складною соціальною структурою і високим рівнем безробіття. У деяких країнах, наприклад, у Франції й у ФРН, законодавство передбачає від десяти і більш видів податкових кредитів.

Відстрочка сплати податку, як форма податкової пільги надається на певний термін (від одного до декількох років) із метою створення сприятливих економічних умов для розвитку визначених видів виробництва чи іншої економічної діяльності. Наприклад, у Франції така відстрочка надається в разі реорганізації компанії; у Великобританії вона діє стосовно деяких доходів, отриманих за кордоном.

Національне законодавство передбачає багато інших видів пільг з корпоративного податку, спрямованих на стимулювання участі підприємств (організацій) у реалізації державних соціально-економічних програм. Поряд із “соціальними” податками пільги з корпоративного оподаткування є невід’ємними джерелами фінансування національних соціальних програм і тому розглядаються державами як предмет виняткової податкової компетенції, що не підлягає перерозподілу на користь ЄС. Єдиним інститутом ЄС, із втручанням якого держави змушені погодитися, є Європейський суд, що проводить політику заборон дискримінації за ознакою громадянства і, таким чином, вимагаючи встановлення загального правового режиму резидентів і нерезидентів у питаннях оподаткування прибутку, а отже, і надання податкових пільг.

Розходження в структурі прибуткових податків з фізичних і юридичних осіб означають різний податковий тягар у країнах-членах ЄС. У рамках національної юрисдикції це цілком узгоджується з конституційними принципами і податковим суверенітетом держави, однак в умовах Економічного й Валютного Союзу може призвести до дискримінації за ознакою громадянства. Вирішення цієї проблеми, так само як і будь-якої іншої, пов’язаної з особливостями національного правового регулювання податків, залежить від чіткого розмежування податкової юрисдикції держав і співтовариств і визначення принципів інтеграційного податкового права, включаючи принцип федералізму. Цього можна досягти, закріпивши положення доктрини в нормативних актах чи роз’яснивши їх у рішеннях суду ЄС.

У Фінляндії, ФРН, Іспанії та Португалії податкове законодавство передбачає можливість зменшення оподаткування на рівні компанії. За такої схеми прибуток компанії поділяється на такий, що розподіляється і такий, що не розподіляється. Для прибутку, що розподіляється у формі дивідендів встановлюються досить низькі ставки податку (ФРН, Португалія) або ж запроваджується часткове звільнення від податку (Фінляндія, Іспанія). У деяких країнах прибуток, що розподіляється, повністю звільняється від податку на рівні компанії (Греція), або на рівні акціонерів (Італія). При цьому слід мати на увазі, що національне законодавство може поєднувати способи розрахунку корпоративного податку і передбачати можливість застосування різних схем - залежно від конкретної мети податкової політики.

Як уже нами зазначалося, податкові пільги є факультативним, але дуже важливим елементом податку, з допомогою якого держава вирішує питання своєї економічної політики. Оперуючи податковими пільгами, воно стимулює ті види економічної діяльності й у тих секторах, що з погляду держави мають потребу в додаткових інвестиціях.

Податкове законодавство передбачає великий перелік пільг, серед яких можна виділити встановлення норм прискореної амортизації, податкові кредити та відстрочки сплати податків.

Запровадження норм прискореної амортизації надає можливість компаніям у більш стислий термін, ніж за пропорційної (звичайної) амортизації, відшкодувати свої витрати до закінчення терміну фізичного й морального зносу активів, що підлягають амортизації (споруджень, машин, устаткування, патентів, авторських прав і тощо). Таким чином, здійснивши амортизаційні відрахування до закінчення терміну служби активів, компанії залишають собі частину прибутку, не включаючи її до бази оподаткування. Як зазначають А. Савченко і Н. Москалюк, метою лібералізації амортизаційної системи має бути створення підприємствам сприятливих передумов для знаходження ефективних амортизаційно-інвестиційних рішень, які максимально враховують їхні індивідуальні технічні та фінансові умови, [131, 68-74].

Податкові кредити означають відрахування із суми нарахованого податку. Вони покликані забезпечити вирішення багатьох соціально-економічних завдань держави, зокрема: стимулювання інвестицій (інвестиційний податковий кредит (investment tax credit), що являє собою відрахування із суми нарахованого податку частини (відсотка) чи всієї суми інвестицій, здійснених нинішнього року) у капіталомісткі сектори економіки чи виробництво з низькою

Правову основу справляння податку на прибуток підприємств в Україні становлять норми Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р. в редакції Закону від 22 травня 1997 р. [10].

Податок на прибуток підприємств (далі - ППП) у його нинішньому вигляді було запроваджено в травні 1997 року. Більшість видів господарської діяльності оподатковують за єдиною ставкою 25 %, а більшість витрат, пов'язаних з провадженням поточної господарської діяльності, віднесено до складу валових витрат. Починаючи із 1998 р., частка ППП у загальному обсязі податкових надходжень має чітку тенденцію до зменшення. Так якщо у 1998 р. надходження від ППП у структурі податкових надходжень зведеного бюджету України склали 27,1 %, то в 2003 р. – 23,9 %, а в 2006 – 21,8%, що на нашу думку є наслідком звуження протягом цього періоду податкової бази через надання галузевих і територіальних пільг та пом'якшення бюджетних обмежень (накопичення й списання податкової заборгованості), стрімкого зростання сумарного обсягу збитків: від 8,5 млрд. грн. у 1997 р. до 52,1 млрд. грн. у 2006. р. При цьому середня нарахована ставка ППП по економіці зменшилась із 24,0 % у 1999 р. до 16,8 % у 2006 році.

А тому з метою забезпечення наповнення доходної частини бюджету необхідно вирішити питання поліпшення системи адміністрування податку на прибуток підприємств. У чому ж суть адміністрування податків і яка його роль у наповненні бюджетів?

Етимологія поняття “адміністрування” носить латинський характер – *administro*, що означає управління або завідування. Термін “адміністрування” вперше почали використовувати економісти, що свідчить про його управлінський зміст. Однак, незважаючи на його поширеність, спільності думок вчених щодо визначення адміністрування немає. Так зокрема, на думку вітчизняного вченого Т.А. Коляди, адміністрування передбачає формування заходів протидії ухиленню від оподаткування [82, с.443]. Варто погодитись з думкою дослідника, однак визначати адміністрування лише як захід протидії ухиленню від оподаткування нам здається методологічно хибним, оскільки це лише одна із його (адміністрування) функцій.

Невиправдано обережним є науковий підхід до поняття адміністрування й інших дослідників, зокрема Т.І. Єфименко та А.М. Соколовська, які не пропонують власного визначення адміністрування, наголошуючи лише увагу на нових підходах до адміністрування податків. На думку вчених, процес адміністрування повинен включати в

себе аналіз ефективності справляння податку, оцінку системи діючих пільг, роботу зі зменшення бюджетної заборгованості через скорочення ухилень від оподаткування, удосконалення методики прогнозування надходження податків до бюджету [66, с. 3].

Підтримує такі ж погляди вчених й Т.В. Паєнтко, зазначаючи лише, що цей перелік необхідно доповнити законодавчим закріпленням механізмів адміністрування податків [118, с. 48-54; 119, с. 78-85].

Більш науковий зміст розглядає в адмініструванні вчений-економіст В.Л. Андрущенко, наголошуючи, що предметом адміністрування є наукове обґрунтування методів ефективного управління персоналом податкової служби та процесами функціонування системи оподаткування як основного джерела існування держави і головного інструмента соціально-економічної політики [43, с. 77].

Позиція кожного з названих науковців заслуговує на увагу, оскільки несе в собі науковий погляд на досліджуване нами складне та системне поняття.

Беручи до уваги вищезазначені елементи адміністрування податків, на нашу думку, найважливішими складовими частинами адміністрування податку на прибуток, у тому числі і з використанням оперативно-розшукової інформації є такі процедури:

- оперативний та якісний прийом звітності з податку на прибуток;
- перевірка дотримання термінів подання податкової звітності та сплати податку на прибуток;
- камеральна перевірка податкової звітності з податку на прибуток;
- аналіз зовнішньої та внутрішньої інформації про платника;
- складання інформаційно-аналітичної довідки по підприємствах, визначених за даними аналітичної інформації як такі, що мінімізують податкові зобов'язання при розрахунках податку на прибуток;
- формування довірчих відносин із особами, що володіють оперативною інформацією про „мінімізаторів” та суб'єктів підприємництва, що умисно ухиляються від сплати податків та зборів, визначених податковим законодавством;
- отримання оперативно-розшукової інформації від спеціальних підрозділів УБОЗ та ДСБЕЗ МВС України, а також СБ України, що здійснюють оперативне обслуговування сфери економіки про факти та осіб, що порушують фінансову дисципліну;
- передача інформаційно-аналітичних довідок до підрозділів аудиту юридичних осіб з метою якісного планування та підготовки до перевірок.

Не менш важливим для використання позитивного досвіду у сфері прибуткового оподаткування є дослідження бази оподаткування, яка визначається відповідно до принципу чистого доходу. З валового доходу, отриманого юридичною особою, відраховують витрати, перелік яких установлюється законодавством. До них, зокрема, належать матеріальні витрати, пов'язані з виробничою діяльністю, відрахування до амортизаційних фондів, витрати на заробітну плату, рекламу і та ін.

Для визначення бази оподаткування важливі принципи територіальності та резидентства. Відповідно до першого з них оподаткуванню в державі підлягають лише ті доходи юридичних осіб, що отримані на території даної держави, а тому доходи, отримані поза межами держави, не включаються до бази оподаткування прибутковим податком.

Принцип резидентства проявляється у тому, що податок сплачується в державі, резидентом якої є юридична особа, незалежно від місця одержання прибутку. Цей принцип є важливим для країн ЄС, оскільки багато компаній, що мають транснаціональний характер і одержують значну частину прибутку за кордоном, переважно дотримуються принципу резидентства, не відмовляючись у разі потреби і від принципу територіальності.

У структурі корпоративного податку особливий інтерес із погляду гармонізації законів викликає порядок його розрахунку. Так законодавство країн-членів ЄС закріплює різні підходи до оподаткування прибутку юридичних осіб, проте усю їх розмаїтість можна звести до декількох основних схем. Наприклад, у Бельгії, Голландії, Люксембурзі та Швеції передбачене повне оподаткування прибутку, тобто прибуток компанії оподатковується корпоративним податком, а згодом, одержавши частину прибутку, акціонери сплачують із нього особистий прибутковий податок.

В інших європейських державах з метою уникнення подвійного оподаткування, оподаткування прибутку зменшується на рівні оподаткування прибутку акціонерів. Ця схема реалізується двома способами. Наприклад, у Великобританії, Ірландії та Франції суми податку, сплачених корпорацією, частково зараховуються при визначенні сукупного оподаткованого особистого доходу, частиною якого є дивіденди, отримані акціонером цієї корпорації, а в Австрії та Данії (незалежно від сплати корпоративного податку компанією) від податку частково звільняються дивіденди, отримані акціонером.

Податок на прибуток юридичних осіб справляється в усіх країнах-членах ЄС як і в Україні (податок на прибуток підприємств), поряд з податком на додану вартість та податком з доходів фізичних осіб, одним із найбільш важливих джерел формування державного та муніципальних бюджетів країн.

Відмінності щодо правового регулювання податку на прибуток юридичних осіб в окремих державах, як правило, пов'язані з особливостями визначення окремих його елементів. Так, суб'єктами оподаткування є юридичні особи, засновані у формі корпорацій (компаній з обмеженою відповідальністю) та орієнтовані у своїй діяльності на одержання прибутку (юридичні особи з обмеженою відповідальністю відрізняються від учасників комерційної діяльності з повною відповідальністю тим, що відповідають за своїми обов'язками, у тому числі й податковими, не всім своїм майном (включаючи рухоме й нерухоме майно родини), а лише в обсязі коштів (капіталів), що належать компанії. Термін "корпорація" походить від англійського "corporation" - акціонерне товариство з обмеженою відповідальністю). Саме тому даний податок називають ще прибутковим податком з корпорацій, чи корпоративним податком.

Юридичні особи, статутні документи яких не передбачають як мету їхньої діяльності отримання прибутку, не є платниками прибуткового податку. До цієї групи юридичних осіб належать організації некомерційного характеру: церкви, політичні партії, клуби, пенсійні фонди та ін. Кошти, що вони мають і одержують від третіх осіб, мають витрачатися виключно на статутні цілі. У разі здійснення діяльності комерційного характеру такі юридичні особи позбавляються статусу безприбуткової організації і стають платниками корпоративного податку.

Юридичні особи обкладаються прибутковим податком незалежно від того, є вони резидентами даної держави чи ні. При цьому вони несуть різне податкове навантаження на території даної держави, оскільки в основу розрахунку їх бази оподаткування покладено різні принципи.

Варто наголосити, що ставки податку на прибуток юридичних осіб в європейських країнах мають різну величину, що пояснюється змістом податкової політики окремої країни. Так зокрема ставка податку на доходи корпорацій у країнах Західної Європи коливалася від 28% у Фінляндії та Швеції до 41% у Бельгії при середньозваженій по 17 країнах - 34,8% [135, с. 132].

Не менш важливим питанням в дослідженні адміністрування податку на прибуток підприємств є правове забезпечення механізму його адміністрування.

Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України № 62 від 9 лютого 2006 р. [18].

Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) (далі – Регламент) є зведеним документом ключових положень нормативно-правової бази щодо адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), прав, обов'язків та відповідальності як платників податків, так і посадових осіб органів державної податкової служби. У разі потреби підтвердження специфічних аспектів або отримання будь-якої додаткової інформації, необхідно звертатися до нормативно-правових актів, перелік яких наведено на початку кожного розділу.

Метою створення цього Регламенту податкове відомство вбачає запровадження в органах державної податкової служби однакового підходу при адмініструванні різних типів податків, зборів (обов'язкових платежів), а також надання платникам податків узагальненої інформації про їх права, обов'язки та відповідальність під час виконання покладених на них обов'язків щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналізуючи структуру документа бачимо, що Регламент побудований таким чином, щоб були очевидними як ідентичність процесів адміністрування всіх податків, зборів (обов'язкових платежів), так й існуючі особливості в адмініструванні деяких із них, а послідовність викладення його розділів зумовлена послідовністю виникнення відносин органів державної податкової служби з платниками податків під час адміністрування податків.

Отже можна стверджувати, що податкове відомство систематизувало різнопланові підходи до організації та здійснення податкового контролю, що передбачає здійснення системи заходів за своєчасністю та повнотою сплати податку на прибуток підприємств усіма суб'єктами господарювання. Але стверджувати про гармонізацію відносин між бізнесом (читай підприємцями) і державою щодо сплати податків є безпідставним.

Беззаперечним є твердження, що існуючий рівень оподаткування та адміністрування податків перешкоджає розвитку бізнесу. Хтось з цієї тезою може не погодитись, але яскравим аргументом на її користь є робота в «тіні» значної кількості підприємств. Найскладнішими щодо визначення суми податку і процедури його сплати

підприємці називають податок на прибуток, а також нарахування до фонду заробітної плати, які становлять зараз близько 38%. Міністерство фінансів України пропонує понизити до 2010 року податок на прибуток підприємств з нинішніх 25 до 22%, а до 2015 р. - до 20%.

Усе це теоретично зумовить зниження вартості товарів для населення, і, звичайно, сприятиме зниженню інфляції. Однак це не вирішить проблеми адміністрування податків. Адже якщо не проводити реформи у комплексі, це може бути тільки черговим символічним кроком назустріч підприємцям. Наприклад, якщо доля податків, яку фактично сплачують українські підприємства (від належного рівня), у 2004 році складала 59%, у 2005 - 78%, то в 2006 - вже 54,5%. Як бачимо, намітилась тенденція до зниження. Як наслідок, знову втрачається результативність реформ, розпочатих у 2004 році, коли було зменшено ставку податку на прибуток підприємств з 30% до 25%. І вже наступного року частка прибуткових підприємств, за даними Держкомстату, збільшилася на 7%. Значною мірою це явище можна було б пояснити виходом бізнесу з тіні.

У цілому, багато країн скорочують ставки податку на прибуток із тим, щоб зменшити стимули для уникнення його сплати. Наприклад, Польща у 2005 році зменшила ставку податку на прибуток з 34 до 19%, Чеська Республіка - з 35 до 26%, Латвія - з 25 до 15%, Литва - з 29 до 15%, а Естонія, взагалі, відмінила цей податок.

А тому з метою забезпечення наповнення доходної частини бюджету необхідно вирішити питання поліпшення системи адміністрування податків, що передбачає постійний контроль за своєчасністю та повнотою їх сплати суб'єктами господарювання. Основним джерелом наповнення бюджету повинна стати добровільна сплата, а основною функцією податкових органів – моніторинг цього процесу.

Взаємовідносини між органами державної податкової служби та платниками податків мають розвиватися у напрямі налагодження партнерства та зменшення втручання у господарську діяльність останніх. При цьому організація роботи органів державної податкової служби має ґрунтуватися на таких принципах:

- неупереджене ставлення до платників податків та забезпечення максимального рівня сервісу під час їх обслуговування;
- максимальна автоматизація процесів адміністрування податків;
- орієнтація податкового аудиту на “ризикових” платників податків;
- застосування адекватних заходів до суб'єктів господарювання, що ухиляються від сплати податків.

Норми вказаного Указу визначають адаптацію законодавства України до законодавства ЄС як зближення його (законодавства) із сучасною європейською системою права, що забезпечить розвиток політичної, підприємницької, соціальної, культурної активності громадян України, економічний розвиток держави у рамках ЄС і сприятиме поступовому зростанню добробуту громадян, приведенню його до рівня, що склався у країнах-членах ЄС.

Сам механізм адаптації законодавства України передбачає реформування її правової системи та поступове приведення у відповідність до європейських стандартів і охоплює приватне, митне, трудове, фінансове, податкове законодавство, законодавство про інтелектуальну власність, охорону праці, охорону життя та здоров'я, навколишнє природне середовище, захист прав споживачів, технічні правила і стандарти, транспорт, а також інші галузі, визначені Угодою про партнерство та співробітництво. Важливим чинником реформування правової системи України слід вважати участь України у конвенціях Ради Європи, які встановлюють спільні для цієї організації та ЄС стандарти. Етапами правової адаптації є імплементація Угоди про партнерство та співробітництво, укладання галузевих угод, приведення чинного законодавства України у відповідність із стандартами ЄС, створення механізму приведення проектів актів законодавства України у відповідність із нормами ЄС.

Що стосується правового регулювання податків у країнах ЄС, то його механізм багато в чому визначається сформованими підходами до проведення інтеграційної податкової політики і вибором найбільш ефективних юридичних засобів досягнення цілей співтовариств, що власне передбачено нормами закріпленими ст. 2 і ст. 3 Договору про ЄС [24].

Особливість регулювання податків полягає в тому, що в його основу покладено принцип гармонізації податкового законодавства держав-членів, реалізований у процесі створення і застосування різних правових форм, у які наділяються норми інтеграційного права, створювані інститутами ЄС.

Саме тому гармонізація національного законодавства відбувається за двома напрямками, як то застосування інтеграційних норм, що містяться в юридичних актах прямої дії (наприклад, в установчих договорах і регламентах), а також ухвалення обов'язкових рішень, що спрямовують нормотворчу діяльність національних державних органів щодо зближення законодавства держав-членів. Наприклад, директив Ради і Комісії та рішень Європейського Суду, ухвалених у преюдиціальному порядку.

Звичайно, запропонований підхід не є панацеєю від усіх проблемних питань, що виникають у сфері оподаткування прибутку підприємств, однак очевидним є те, що цей підхід наблизить існуючі податкові відносини до ефективної моделі їх функціонування.

3.3. Удосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств у контексті адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу

Сучасна система оподаткування, особливо система прибуткового оподаткування юридичних осіб, поки що не готова до втілення економічних концепцій, сформованих на інвестиційно-інноваційній основі (яких, на жаль, в Україні також бракує). Податкове законодавство, навіть незважаючи на енергетичну кризу, яка відчутно вдарила і ще вдарить по економіці України, залишається стримуючим чинником розвитку підприємницької ініціативи та інвестиційного клімату зокрема.

Як наголошує Серебрянський Д.М., податкова система України в цілому та система прибуткового оподаткування як юридичних так і фізичних осіб зокрема, нині не виконує повною мірою своїх природних функцій – як фіскальної, так і стимулюючої (що вже було доведено) [130, с. 107].

Вона створює перешкоди навіть простому відтворенню, не говорячи вже про розширене, тому її реформування до поступової лібералізації здається життєво необхідним, особливо в умовах стратегічної модернізації економіки України.

Для її успішного проведення необхідно виробити загальну стратегію, в рамках якої мають бути системно пов'язані такі блоки економічного механізму, як цінова й інвестиційна політика, комплекс заходів із створення ефективного інституту власності (у тому числі формування правового забезпечення і захисту), фінансова і грошово-кредитна політика, податкова стратегія, заходи щодо соціального захисту населення тощо.

Одним із реальних заходів щодо втілення вищезазначених намірів є наближення вітчизняної податкової системи до європейських стандартів, шляхом інтеграційного процесу України до Європейського Союзу, як це визначено в Указі Президента України „Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу” від 11 червня 1998 р. [16].

Варто наголосити, що органи державної податкової служби повинні забезпечити:

- своєчасність реагування на податкову поведінку платника податків;
- однаковий підхід до платників податків з однаковою податковою поведінкою.

Для виконання цих завдань було розпочато практичну реалізацію Проекту “Програма модернізації Державної податкової служби України”, впровадження усіх принципово нових методологічних напрацювань, розроблених впродовж трьох останніх років. На сьогодні нагальною потребою постало створення ризико-орієнтованої системи адміністрування податків, яка передбачає зведення до мінімуму ролі людського чинника при прийнятті поточних рішень.

До недавнього часу окремі методології побудови ризико-орієнтованої системи використовувалися лише підрозділами податкового аудиту та валютного контролю. На їх основі за три роки створена база податкових ризиків, яка на сьогодні налічує більше 800 ризиків. Таким чином, ризико-орієнтовна система стала основою перебування процедур не лише податкового аудиту, а й усіх процедур, що пов'язані з адмініструванням податків, у тому числі дій підрозділів податкової міліції. Саме на цій основі створено та запроваджено Порядок розподілу платників податків за категоріями уваги. Зазначений Порядок передбачає розподіл платників податків на 4 категорії уваги на підставі аналізу даних, наявних в автоматизованій інформаційній системі органів ДПС України.

Платники податків автоматизованою системою розподіляються за категоріями уваги на підставі факторів ризику. Кожному чиннику ризику притаманне певне коло податкових ризиків, які відображають конкретні порушення податкового законодавства. Вказана система – це одна із останніх принципово новітніх розробок ДПА України в частині вдосконалення механізмів адміністрування податків. Ці розробки вже сьогодні відкривають для податкової служби реальні перспективи переходу на партнерські взаємовідносини з платниками податків у співпраці над наповненням державного бюджету України.

Система розподілу платників податків за категоріями уваги – це система майбутнього, яка вже сьогодні стала реальністю. Її ризико-орієнтована методологічна основа побудована таким чином, що в ході відпрацювання чинників, притаманних кожному платнику податків, інспектор обов'язково використовує максимально можливий спектр наявної інформації про цього платника.

Нова система адміністрування податків передбачає створення державної комп'ютерної системи моніторингу сплати податків та зборів (обов'язкових платежів); скорочення переліку пільг з податку на прибуток підприємств; створення єдиної методологічної бази обліку показників.

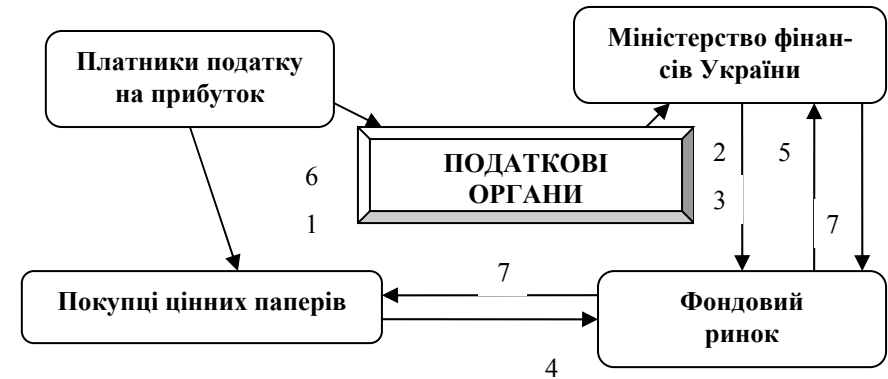
Запровадження такої системи сприятиме прискоренню процедури проведення моніторингу та становленню її у якості базисної для оцінки платника податків як в цілому, так і за окремими податками та платежами (податок на прибуток, акцизний збір, прибутковий податок, податок з власників транспортних засобів та інших).

Слід зауважити, що одним з основних складових механізму адміністрування податку на прибуток підприємств є пошук, аналіз та використання оперативної-розшукової інформації, а саме встановлення відомостей про:

- отримання суб'єктами підприємництва на обслуговуючій підрозділами податкової міліції території або в галузі загалом, державних матеріальних та фінансових ресурсів;
- надання суб'єктам підприємництва на обслуговуючій підрозділами податкової міліції території або в галузі загалом, передбачених законодавством податкових пільг;
- наявність у суб'єктів підприємництва страхових та кредитних відносин з державними та комерційними фінансово-кредитними органами, що дає змогу належного рівня моніторингу фінансових потоків підприємницьких структур;
- акумулювання інформації про стан функціонування податкових відносин із суб'єктам підприємництва на обслуговуючій підрозділами податкової міліції території та її зосередження в контрольно-наглядовій справі;
- конкретизація мети та завдань оперативної-розшукового супроводження податкових надходжень від суб'єктів підприємництва.

Отже, слід зазначити, що увесь комплекс заходів по впровадженню ризико-орієнтовної системи адміністрування податків призначений сприяти прозорості, неупередженості податкової системи у цілому, зростанню довіри до державної податкової служби з боку суспільства і, як результат, – добровільній сплаті податків та зборів платниками податків.

Безперечним є той факт, що побудова соціально-орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки та інтеграція у європейське співтовариство є умовою побудови в Україні громадянського суспільства, а відтак складає основний зміст Концепції реформування податкової системи, схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р.



- 1-Подача заявки на щорічну сплату ППП із встановленими відсотками;
- 2-Подача заявки податковими органами МФУ для ефективного планування бюджету;
- 3-МФУ виходить на фондовий ринок з пропозицією продажу боргових ЦП;
- 4-Покупці ЦП (система пенсійного забезпечення) купують такі ЦП з орієнтовною вартістю 8-10 %;
- 5-Через фондовий ринок погашається касовий розрив бюджету пов'язаний з відстрочкою сплати ППП;
- 6-Платник сплачує ППП плюс відсоток за користування даним податком (8-10 %);
- 7-МФУ погашає через фондовий ринок продані ЦП.

Рис. 3.2 Схеми альтернативного механізму сплати ППП

Якщо платникам податку на прибуток підприємств дати можливість вибору альтернативного варіанту термінів сплати податку (заявка про вибір варіанту сплати податку повинна подаватися в податкові органи, а вони передають у фінансові до початку планування основних засад бюджетно-податкової політики наступного бюджетного року): а) поквартально відповідно до чинного порядку або б) за результатами фінансового року, але за умови, що підприємство сплатить крім податку і відсоток за яким держава продала на фондовому ринку свої казначейські зобов'язання.

У такий спосіб підприємства протягом року можуть і ефективно спланувати свою фінансову діяльність, і мають можливість вкладати дані кошти протягом року у власне виробництво. Оскільки підприємство для таких потреб бере кредит у банку і під значно більший відсоток (не менше 20 %), то такий механізм є вигідним для чотирьох сторін: 1) держави; 2) платників податку на прибуток підприємств; 3) фондового ринку; 4) покупців цінних паперів. Потенційними споживачами цінних паперів може бути система пенсійного забезпечення, яка активно розвивається на фінансовому ринку України.

1. Чітко визначити коло платників корпоративного податку на прибуток, обмеживши його тільки тими підприємствами, які мають статутний капітал поділений на частки (акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, тощо).

2. Оподаткування розподіленого прибутку необхідно здійснювати за зниженою ставкою, яка встановлюватиметься на рівні ставки податку на доходи з фізичних осіб.

3. Удосконалити систему заліку сплаченого прибуткового податку на дивіденди, отримані від нерезидента, дозволивши залік сплаченого податку при наявності від'ємного об'єкта оподаткування у сумі 50% один раз у наступному податковому періоді.

Ще одним елементом формування ефективної моделі оподаткування прибутку підприємств є термін його сплати. Як уже нами зазначалося, авансова система сплати податків в Україні зовсім не відповідає вимогам світової практики корпоративного оподаткування. Періодичність сплати податку на прибуток підприємств не адекватна умовам країни з ринковою економікою; з іншого боку, вилучаючи у підприємств щомісяця податок на той прибуток який ще реально не отриманий, держава створює штучний дефіцит оборотних коштів підприємств, що в свою чергу зменшує можливість реалізації інвестиційних проектів і взагалі фінансового планування. Тому, на нашу думку, потрібно сплачувати податку на прибуток підприємств за результатами фінансового року (як це роблять у більшості розвинених країн), посиливши одночасно контроль за проведенням "оптимізаційних" схем у кінці податкового періоду (фінансового року).

Оскільки податок на прибуток підприємств розділяє пальму першості в доходах бюджету України з податком на додану вартість, то виникає питання, за рахунок яких коштів здійснювати фінансування виконання державою своїх функцій. Ми пропонуємо механізм вирішення поставленої проблеми (див. рис. 3.2) – з метою ліквідації зазначених вище недоліків існуючої системи сплати податку та з метою активізації фондового ринку України випускати короткотермінові казначейські зобов'язання на суму, яка приблизно надходить від сплати податку на прибуток підприємств протягом фінансового року. Як свідчить практика розміщення таких цінних паперів, плата за користування буде становити від 8 до 10 % залежно від економічної і особливо політичної ситуації.

У частині адміністрування податку на прибуток підприємств, Кабінет Міністрів України як шлях проведення реформування системи податків і зборів (обов'язкових платежів) вбачає:

- усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між нормами Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку щодо визнання і оцінки доходів та витрат з метою створення умов для складення декларації про прибуток за даними бухгалтерського обліку;

- реформування системи оподаткування прибутку підприємств фінансового сектору економіки;

- поширення дії загальної системи оподаткування прибутку на всіх суб'єктів господарювання (починаючи з 2011 року);

- звільнення емісійного доходу від оподаткування при здійсненні емітентом первинного розміщення цінних паперів;

- поетапного зниження ставки податку до 20 відсотків;

- забезпечення стимулюючої ролі податкової амортизації в оновленні основних фондів шляхом застосування принципу "прискорена амортизація" до пріоритетних інноваційних технологій;

- запровадження починаючи з 2007 року інвестиційного податкового кредиту з податку на прибуток підприємств для суб'єктів господарювання, які реалізують на територіях спеціальних (вільних) економічних зон та територіях пріоритетного розвитку інвестиційні проекти;

- стимулювання інвестиційної діяльності шляхом запровадження інвестиційно-інноваційного податкового кредиту з податку на прибуток підприємств для всіх суб'єктів господарювання, що здійснюють кваліфіковане інвестування інноваційного спрямування (зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток в обсязі, еквівалентному частці витрат поточного податкового періоду, що були спрямовані на фінансування інноваційних та інвестиційних проектів, з 2014 року) [19].

Перспективні заходи щодо зниження рівня тіньового підприємництва закріплені правовими нормами проекту Податкового кодексу України, зокрема :

- зниження ставки від 25 до 20% – за умови реінвестування прибутку;

- прискорена амортизація для виробників високотехнологічної продукції та інноваційних проектів;

- пільги для підприємств, які здійснюють заходи з енергозбереження;

- нові методологічні засади визначення об'єкта оподаткування, максимально наближені до бухгалтерського обліку;

- інвестиційно-інноваційні податкові кредити для суб'єктів господарювання, які здійснюють кваліфіковане інвестування інноваційних проектів.

З цього приводу виникає лише одне питання, чи вистачить у парламентарів мудрості та бажання прийняти довгоочікуваний як податківцями, так і платниками податків Податковий кодекс України. Адже дискусія щодо вдосконалення податкової системи та прийняття Податкового кодексу ведеться в Україні вже не перший рік. Температура суперечок з даного питання тільки підкреслює важливість проблеми, що давно вже набула загальнонаціонального масштабу. Не секрет, що податкове законодавство України є одним з найскладніших у правовій системі України. При цьому спостерігається тенденція до його нестабільності. Йдеться про велику кількість нормативно-правових актів та колізійність законів і підзаконних актів, які регулюють податкові відносини (на початок 2006 року налічувалося близько 500 нормативних документів, пов'язаних з оподаткуванням).

До нестабільності податкового законодавства призводять численні зміни до існуючих законів - тільки стосовно податку на прибуток прийнято більше 150 змін. Негативно впливає на податкову ситуацію також наявність законів, які належать до інших галузей права, але водночас регулюють податкові відносини.

Усі ці та інші проблеми повинен вирішити Податковий кодекс України, який має віддзеркалювати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку. У ньому необхідно акумулювати найкращі здобутки міжнародного досвіду, передусім країн Європейського Союзу, адже ми йдемо євроінтеграційним шляхом, і національне законодавство України повинно бути адаптоване до європейських стандартів.

На жаль, здійснення податкової реформи в багатьох своїх аспектах залежить від політичної кон'юнктури. Деякі політики вже зараз прокують, що проект Податкового кодексу буде відхилено Верховною Радою цієї каденції через відсутність концептуальної єдності, особливо у питаннях адміністрування. Зрозуміти їх можна: в умовах складної економічної ситуації експерименти з податками можуть зашкодити політичному іміджу, якщо податкова реформа матиме негативні наслідки. За цих умов у нас триває так зване реформування, яке і надалі йтиме екстенсивним шляхом — через адміністрування податкової системи в режимі законів, а не кодексу.

виступить додатковим стимулюючим фактором щодо їх регулярної виплати, що у свою чергу сприятиме підвищенню ринкової ціни акцій українських корпорацій, а, значить, може виступати додатковим фактором залучення інвестицій.

Знижену ставку податку на прибуток, що направляється на виплату дивідендів, пропонується встановити на рівні ставки податку на доходи фізичних осіб. З метою стимулювання інвестиційних процесів пропонується не оподатковувати дивіденди, які спрямовані як інвестиції у корпорацію, яка їх виплачує. З метою недопущення зловживань необхідний жорсткий контроль за цільовим використанням таких дивідендів. З одного боку це сприятиме дотриманню критерію нейтральності корпоративного податку, а, з іншого боку, не викличе значних скорочень надходжень до бюджету від прибуткових податків.

На нашу думку, застосування запропонованої системи не викличе ускладнень в адмініструванні і, крім того, сприятиме розвитку корпоративної форми власності. Більше того, запропонована система має переваги перед системою заліків і з позицій інвестування. Так, якщо підприємство має можливість фінансувати інвестиції шляхом міжнародних ринків капіталів, то податкові пільги на дохід від інвестицій, що надаються на рівні акціонерів в даній країні, можуть несуттєво впливати на фінансову поведінку корпорацій, особливо в невеликих за масштабами і відкритих економіках.

У такому випадку залікові системи перешкоджають переливанню капіталів, оскільки вони не передбачають для резидентів-акціонерів зарубіжних корпорацій можливості кредитування сплачених за кордоном податків, не дають права на податкові заліки для нерезидентів акціонерів вітчизняних корпорацій. Таке становище може спонукати інвесторів вкладати свої заощадження в межах країни, а підприємства заробляти прибуток в межах резидентної юрисдикції. Варто врахувати, що інвестори-нерезиденти окрім податку на дивіденди сплачують ще й податок на вивезений прибуток. У такій ситуації для нерезидента отримання дивідендів від української корпорації стає просто не вигідним, навіть якщо в країні реєстрації йому надано право заліку сплачених за кордоном податків, тим більше не вигідно, якщо такий залік недопустимий.

Таким чином, з метою оптимізації корпоративного оподаткування необхідно здійснити такі заходи:

чільного місця серед найбільших платників податків. Але при порівнянні отриманих рейтингів з рейтингами кращих платників податків за даними ДПА України отримали дещо інший результат – ні НАК “Нафтогаз”, ні найбільші металургійні комбінати не потрапили до переліку найсумлінніших платників податку на прибуток. На першому місці як найкращий платник податків знаходиться “Філіпп Моріс Україна”, який в попередньому рейтингу знаходиться на 20 місці.

Приведені дані свідчать про те, що українські корпорації досить часто порушують закони, в результаті чого підприємства працюють самі на себе і, перш за все, на привілейоване соціальне та матеріальне забезпечення управлінського персоналу. Тому серед ключових моментів при прийнятті рішення про вибір системи оподаткування корпоративних доходів на даний момент необхідно виділити дивідендну політику українських корпорацій.

За результатами аналізу, здійсненого Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, акціонерами відкритих акціонерних товариств станом на 01.01.2007 р. були 10,846 млн громадян, що втричі перевищує чисельність працюючих у таких структурах [25]. Більшість акціонерних товариств розміщені у великих промислових регіонах, найбільша частка акціонерних товариств припадає на промисловість (31,5% їх загальної кількості) [26].

За підсумками 2006 року виплату дивідендів оголосили тільки 3,8% відкритих акціонерних товариств. Причому більше 90% усіх оголошених дивідендів були нараховані на привілейовані акції. Це пов'язано не тільки з результатами діяльності товариств, а й з відсутністю мотивації до виплати дивідендів. Навіть підприємства, які стабільно отримують прибутки (“Укртелеком”, “Укрнафта” та ін.) не нараховували дивіденди своїм акціонерам у 2003-2006 рр. Таким чином, можна зробити висновки про те, що в Україні механізм податкової ставки при оподаткуванні дивідендів поки що застосовувати рано, очікуваних результатів він не дасть, а лише зменшить надходження до бюджету від податку на доходи фізичних осіб та ускладнить адміністрування прибуткових податків.

На нашу думку, з метою оптимізації прибуткового оподаткування при існуючій загальній ставці оподаткування прибутку 25% доцільно ввести додаткову знижену ставку оподаткування прибутку, який спрямовується на виплату дивідендів. Встановлення зниженої ставки податку на прибуток, який спрямовується на виплату дивідендів,

2.2. Методологічні основи визначення об'єкта та встановлення ставки оподаткування прибутку підприємств

Сучасне суспільство домоглося перетворення податків із суто фіскального державного заходу на важливий економічний, соціальний та політичний чинник. Прибутковому оподаткуванню також притаманні всі перераховані властивості, але головною його перевагою є пряма залежність розміру податку від розміру отриманого прибутку або доходу. З метою повноцінного дослідження найбільш впливових чинників на об'єкт і ставки оподаткування прибуткових податків, розглянемо методологічні основи встановлення об'єкта і ставки оподаткування прибутку підприємств.

Як нами зазначалося, доходи підприємств в колишньому СРСР вилучались до бюджету у формі неподаткових платежів. З переходом до оподаткування підприємств одразу постає питання, що має стати об'єктом оподаткування – валовий дохід чи прибуток. Вченими, урядовцями, а часто й політиками висловлювались аргументи як на користь оподаткування валового доходу, так і прибутку.

Основним аргументом опонентів було те, що в умовах перехідної економіки ще не сформувався суб'єкт, зацікавлений в отриманні прибутку. Розвиток господарської самостійності підприємств у процесі здійснення економічної реформи призвів до проголошення суб'єктом управління трудовий колектив, матеріальний інтерес якого полягає в отриманні і привласненні не прибутку, а доходу. Причому щодо двох частин валового доходу трудовий колектив буде зацікавлений у зростанні заробітної плати, що у свою чергу при оподаткуванні прибутку призводить до зменшення об'єкта оподаткування. Тому, в період формування основ ринкової економіки, оподаткування валового доходу, а не прибутку є цілком виправданим.

Варто зазначити, що з переходом до оподаткування прибутку порядок визначення об'єкта оподаткування теж змінювався, що до речі закріплювали норми чинного законодавства.

Основний механізм визначення та оподаткування прибутку підприємств проводився у період до 1997 р. відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р., [10] і мав такий графічний вигляд (рис. 2.1.).

Як бачимо, фактично до 1 січня 1997 р. оподатковуваний прибуток розраховувався за даними бухгалтерського обліку за такою формулою:

$$ОП = ВР - С_{рп} - З_{пр} + (-) Д (В),$$

де: ОП – оподатковуваний прибуток;

ВР – валова виручка від реалізації продукції;

Срп – собівартість реалізованої продукції;

Зпр – збитки попереднього року новостворених і приватизованих підприємств;

Д (В) – відповідно інші доходи (витрати), які збільшують чи зменшують об'єкт оподаткування.

Якщо ж проаналізувати зміст норм Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції Закону від 22 травня 1997 р., то побачимо, що фактично з 1 липня 1997 р. об'єкт оподаткування визначається за іншим алгоритмом (рис.2.2.).



компанія отримує пільгу у розмірі 15% від суми розподілюваного прибутку, а отже, ставка податку на розподілюваний прибуток становить 30%. Слід зазначити, що ця пільга надається з метою виконання критерію нейтральності податку. Механізм подібнення ставки податку являє собою лише перший рівень реалізації даного методу.

За даними податкової служби ФРН така система є досить ефективною, але в Україні її використовувати недоцільно через складність контролю за нарахуванням і справлянням податку. Можливим варіантом може бути впровадження методу заліку корпоративного податку на розподілений прибуток на рівні акціонера при визначенні його заборгованості щодо особистого прибуткового податку. Оскільки ставка корпоративного податку 30% застосовується до суми бруто-розподілюваного прибутку (розподілюваний прибуток до вирахування корпоративного податку на доходи з капіталу), акціонер отримує дивіденди в сумі 70% (100%-30%) бруто-розподіленого прибутку. При цьому сума корпоративного податку, що підлягає заліку акціонером, становить $42,86\% = 30/70$.

З технічного боку реалізація методу заліку є нескладним процесом. Так, при виплаті дивідендів по акціях, що здійснюється, як правило, через посередництво банків, акціонер отримує належну йому суму дивідендів за мінусом корпоративного податку на розподілений прибуток, сплаченого на рівні компанії за ставкою 25%, та довідку про сплату цього податку. На завершальній стадії розрахунку податку акціонер подає фінансовим органам довідку та декларацію про сукупний річний дохід. На підставі цих даних визначається ставка особистого прибуткового податку до сукупного доходу акціонера і розраховується кінцева сума прибуткового податку.

Але перш ніж зробити висновки, розглянемо як пов'язана ефективність діяльності найбільших українських корпорацій з величиною сплаченого податку на прибуток. Необхідність аналізу підтверджує той факт, що багато потужних корпорацій в Україні не нараховують і не виплачують дивіденди своїм акціонерам. При проведенні аналізу було використано показники бухгалтерської та податкової звітності 37 підприємств, які функціонують в різних регіонах України, за два роки [129-135]. При визначенні рейтингу враховувались, перш за все, обсяги прибутку, зростання валового доходу, обсяги експорту.

Дані аналізу свідчать, що найвищий рейтинг мають нафтогазові корпорації, а також експортери вугілля і металу. Логічним наслідком мав би бути факт посідання корпораціями з найвищим рейтингом

достатню величину дивідендів, яка залишається після сплати податків. Але така система має і певні негативні наслідки. Наприклад, в США для акціонерів вигідніше мати нерозподілений прибуток, ніж виплачувати його як дивіденди. Нерозподілений прибуток спрямовується як інвестиція для розвитку корпорації, що сприяє зростанню фірми та прибутків, вартості її акцій. В такому разі акціонерам вигідно продати акції за цінами вищими, ніж вони їх купували і мати прибуток від приросту капіталу. У відповідності до закону про оподаткування податок на доход з приросту капіталу становить 20%, а на доходи від дивідендів – 50%. Деякі економісти критикують таку політику, яка є результатом різних податків.

Для України такий підхід є не найкращим, оскільки психологічно така система сприймається лише з точки зору подвійного оподаткування. Ще один аргумент проти полягає в тому, що подвійне оподаткування розподіленого прибутку порушує рівновагу при виборі між альтернативними джерелами фінансування господарської діяльності, а саме між фінансуванням шляхом емісії корпоративних прав і борговим фінансуванням, відсотки за яким включаються до валових витрат і тим самим зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток. Повне звільнення від оподаткування розподіленого прибутку (нульова ставка для прибутку, розподіленого на дивіденди) не знайшла розповсюдження у розвинених країнах через надання переваг схемам утримання податку біля джерела.

У Мексиці, Австрії, Норвегії використовуються окремі ставки податку на прибуток. А саме – стандартна – для оподаткування нерозподіленого прибутку і знижена – для дивідендів. Величина ставки податку на дивіденди залежить від різних чинників. В одних випадках вона встановлюється на рівні ставки прибуткового податку, а в інших – орієнтується на його мінімальну величину. На даному етапі розвитку податкової системи України такий механізм оподаткування корпоративних доходів не викличе ускладнення в адмініструванні податку на прибуток підприємств, а знижена податкова ставка також додатково буде мати позитивний психологічний вплив на платників.

Українським корпораціям притаманні риси німецької системи корпоративного управління, тому доцільно звернутись до досвіду ФРН. У ФРН діє механізм подрібнення ставок та система часткового заліку. Так, згідно із законом ФРН “Про корпоративний податок” базова ставка податку становить 45%. Проте у разі розподілу прибутку

Як бачимо, об'єкт оподаткування, обчислений за цією методикою, суттєво відрізняється від прибутку в класичному розумінні. Законодавець у даному випадку валовий дохід розглядає як загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.

При цьому валовий дохід включає доходи від:

- продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів, деривативів, іпотечних сертифікатів участі, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю (за винятком операцій з їх первинного випуску (розміщення), операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації) та операцій з консолідованим іпотечним боргом відповідно до закону);

- здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами;

- операцій особливого виду (товарообмінні (бартерні) операції, страхова діяльність та ін.), передбачених статтею 7 цього Закону;

- спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходів від здійснення операцій лізингу (оренди);

- доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді;

- доходи з інших джерел, закріплені підпунктом 4.1.6 ст. 4 Закону.

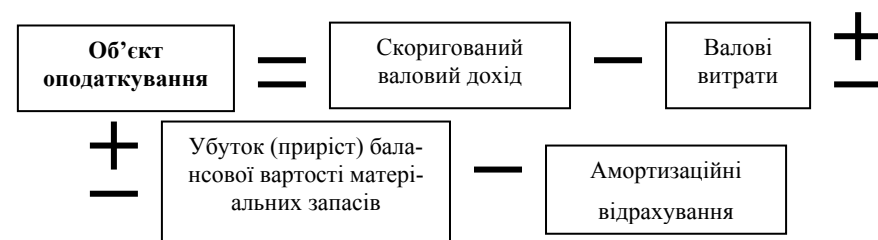


Рис. 2.2. Об'єкт оподаткування податком на прибуток з 01.07.1997 р.

Тоді як валові витрати, згідно Закону у редакції від 22 травня 1997 р. це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Законодавець (ст. 5 Закону) визначив вичерпний перелік витрат, що можуть бути віднесені на валові витрати платника податку:

- суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітнього періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну);

- суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітнього року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій суми коштів, що перераховані юридичним особам, у тому числі неприбутковим організаціям-засновникам постійно діючого третейського суду, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не більше п'яти відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітнього року, за винятком внесків, передбачених цим Законом;

- сума коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітнього періоду;

- суми коштів, внесені до страхових резервів у порядку, передбаченому законодавством;

- суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України “Про систему оподаткування”, включаючи акцизний збір та рентні платежі, а також збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;

- для платників податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до складу валових витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті;

- суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або відсутністю документів, установлених правилами податкового обліку, та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді;

Наприклад, в статті “витрати на утримання персоналу” відображається загальний обсяг заробітної плати і відрахувань до соціальних фондів. При цьому винагорода керівництву акціонерних компаній може включати в себе частину прибутку, котра все одно проходить по статті витрат. У західних країнах подібне явище називається “прихованим розподілом прибутку”.

На величину балансового прибутку значний вплив має сума резервів, що формуються до оподаткування прибутку. Це статті пасиву балансу, що утворюються у зв'язку із зобов'язаннями, можливими збитками чи витратами, але не пов'язані з якимись конкретними строками чи розмірами платежу. Такі резерви можуть створюватись, наприклад, при наявності сумнівних боргів, загрози виникнення втрат через ненадійні операції і тощо.

Фальсифікація або завищення резервних фондів, а також завищення амортизаційних відрахувань є типовими способами заниження прибутку для великих компаній. У результаті заниження оцінки майна, збереження низької оцінки в балансі після того, як підстав для її застосування немає, а також завищеної оцінки зобов'язань на підприємстві утворюються приховані резерви. Внаслідок збільшення витрат чи зменшення доходів за період, наявність прихованих резервів перешкоджає найбільш достовірному відображенню майнового і фінансового стану підприємства, його доходів. У той же час формування даних резервів є важливим інструментом податкової політики на підприємстві і допускається законодавством, якщо при цьому не мається на увазі умисне маніпулювання прибутком. Таким чином, існуючий механізм розрахунку податку на прибуток з метою оподаткування корпорацій змінювати недоцільно.

Однак проблему подвійного оподаткування корпоративних доходів вирішувати вкрай необхідно, оскільки це негативно впливає не тільки на діяльність корпорацій, але і на наповнення бюджету через зростання штучної збитковості вітчизняних підприємств.

Для прийняття оптимального рішення звернемося до досвіду розвинених країн. Система оподаткування прибутку корпорацій передбачає оподаткування частки акціонерів і власників за різними системами. Так зокрема у США, Нідерландах, Іспанії, Швеції, Швейцарії діє так звана класична система, за якої дивіденди оподатковуються двічі – спочатку на рівні компанії, а потім прибутковим податком як частина особистого доходу. Головною умовою такої системи є низька ставка податку на прибуток, рівень якої повинен забезпечити

законодавства. Але перш, ніж прийняти рішення про необхідність зміни порядку визначення об'єкта оподаткування корпоративним податком на прибуток, з'ясуємо, які позитивні та негативні тенденції викличе цей факт.

Згідно з концепцією, покладеною в основу податкових систем розвинених країн, дохід особи дорівнює сумі витрат на споживання і приросту чистої (за мінусом платежів по заборгованості) вартості власного капіталу. У відповідності з цією концепцією, прибуток юридичних осіб розраховується шляхом зіставлення вартості майна за період. Таким чином, для визначення прибутку підприємства необхідно знати точну величину приросту чистої вартості власного капіталу.

У відповідності з податковим законодавством західних країн прибуток компаній за звітний період представляє різницю вартості власного капіталу (чистих активів) на початок і кінець періоду. Показник чистих активів розраховується шляхом вирахування із загальної вартості активів фірми вартості боргів третім особам, тобто тим, хто не входить у число власників компанії.

Вираховуються також середньо- і довгострокова заборгованість постачальникам та іншим кредиторам. Для визначення фактично отриманого прибутку варто вирахувати також нові (додаткові) внески власників компанії, оскільки вони не мають відношення до витрат за рахунок прибутку. Крім того, необхідно додати отримані власниками компанії відшкодування (сюди включаються дивіденди, що виплачуються з прибутку).

Варто зазначити, що труднощі чіткого визначення складу прибутку з бухгалтерської точки зору пов'язано з розподіленням прибутку між учасниками господарських операцій (дирекцією, адміністрацією, акціонерами, найманими працівниками). Межі прибутку визначаються способами його використання. Дані балансу відображають ту величину накопичень, котру підприємство готове надати для розподілу між державою та акціонерами, а також для створення резервів і здійснення додаткових інвестицій.

На нашу думку, це дає підстави говорити про те, що змінювати порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток на даному етапі не має потреби, оскільки це додатково ускладнить адміністрування податку на прибуток підприємств. До того ж такий механізм теж має недоліки, оскільки дозволяє знизити суму прибутку до оподаткування.

- суми витрат, не враховані у минулих податкових періодах у зв'язку з допущенням помилок та виявлених у звітному податковому періоді у розрахунку податкового зобов'язання;

- суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям-заповідникам, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не більше десяти відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного періоду;

- суми витрат, пов'язаних з розвідкою (дорозвідкою) та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням (виготовленням) основних фондів, які підлягають амортизації та інші передбачені законом суми витрат.

Отже, якщо до 1997 р. для розрахунку оподатковуваного прибутку законодавцем приймалися до уваги тільки витрати, які включаються у собівартість реалізованої продукції, то з 01.07.1997 р. маємо право відносити до валових витрат при розрахунку оподатковуваного прибутку всі витрати, пов'язані з веденням господарської діяльності.

Та, коли обмежитися тільки матеріальними затратами (абстрагуватися від інших витрат), то сума скоригованих валових витрат (на приріст (убуток) балансової вартості покупних товарів), по суті буде рівною собівартості реалізованої продукції. Проте існують важливі затратні статті такі як заробітна плата і нарахування на неї, амортизаційні відрахування, оплата послуг – наприклад, оренди, послуг банку та ін. Відповідно до існуючої методології такі затрати відносять до валових повністю, а не за бухгалтерським принципом відповідності отриманих доходів, що дозволяє знизити об'єкт оподаткування, якщо залишаються значні запаси готової продукції або незавершеного виробництва.

Розглянемо на конкретному прикладі різницю між об'єктами оподаткування, розрахованими за наведеними методиками. Для розрахунку взято реальні дані, але з метою збереження комерційної таємниці назва підприємства не розголошується – надалі називатимемо його "X". За звітний період підприємство "X" отримало виручку у сумі 187,5 тис. грн, собівартість реалізованої продукції складає відповідно 108,7 тис. грн, збитки минулого року 5,0 тис. грн. За методикою, що діяла до 01.07.1997 р., сума прибутку складає $187,5 - 108,7 - 5,0 = 73,8$ тис. грн.

За методикою, що діє після 01.07.1997 р. маємо інший результат розрахунку. Виручка від реалізації продукції – 187,5 тис. грн, валові

витрати – 103,2 тис. грн, залишків матеріальних запасів на кінець і початок звітного періоду немає, залишки незавершеного виробництва на кінець періоду - 10,5 тис. грн, на початок періоду залишків немає. Питома вага матеріальних витрат у незавершеному виробництві складає 70%, таким чином приріс балансової вартості матеріальних запасів у незавершеному виробництві складає 7,4 тис. грн. Сума амортизаційних відрахувань – 20,0 тис. грн.

Об'єкт оподаткування податком на прибуток складає: $187,5 - 103,2 + 7,4 - 20,0 = 71,7$ тис. грн. Отже, з розрахунку дійсно видно реальне, але законне заниження об'єкта оподаткування податком на прибуток. Тобто, методи розрахунку прибутку завжди включають можливість витлумачення і пояснення господарських операцій, глибина та спрямованість яких залежить як від того, хто буде використовувати інформацію, так і від того, які нормативні розпорядження існують у діапазоні можливого вибору.

Тому, на нашу думку, варто повернутись до порядку визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за даними бухгалтерського обліку. З однієї сторони, це зменшить поле для зловживань з боку підприємств, з іншого боку – сприятиме спрощенню адміністрування податку на прибуток. В цілому, це буде кроком до дотримання такого принципу оподаткування як зрозумілість.

Однією з проблем справляння податку на прибуток є збитковість, часто штучна, вітчизняних підприємств. Існують цілком законні і природні шляхи заниження об'єкта оподаткування, постає питання: за рахунок чого відбувається таке зниження об'єкта оподаткування. Для того, щоб з'ясувати дану проблему, розглянемо динаміку податку на прибуток та чинників, що на неї вплинули на рівні підприємства.

До основних чинників, що впливають на величину об'єкта оподаткування, можна віднести: величину валового доходу, величину валових витрат (а саме матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших витрат), а також величину амортизаційних відрахувань.

Для оцінки було проаналізовано фінансову і податкову звітність 35 підприємств Балтського району Одеської області. Серед аналізованих підприємств були і збиткові, і такі, що декларують незначний об'єкт оподаткування. Також спостерігався факт зростання валових доходів, операційного прибутку, але, разом з цим, об'єкт оподаткування податком на прибуток майже не змінювався або зростав дуже повільними темпами.

Якщо проаналізувати склад валових витрат, то можна зробити висновок, що майже всі статті валових витрат мають стримуючий фактор.

Розподіл прибутку податкових зобов'язань в Україні забезпечить єдність податкового і господарського права, підвищить контроль за своєчасністю і повнотою сплати податку, звузить можливості ухилення від оподаткування.

При пошуку шляхів оптимізації корпоративного прибуткового оподаткування варто приділити увагу системі розподілу прибутку (рис. 3.1.).

Як видно з рис. 3.1, схема розподілу прибутку не є прозорою, але її практично неможливо змінити. Тому наступним кроком має бути розробка методичного забезпечення процесу оподаткування прихованого розподілу прибутку, оскільки чинний закон регламентує загальні напрямки вирішення даного питання, створюючи тим самим нові шляхи для ухилення від оподаткування.

Можливість здійснення прихованого розподілу прибутку існує тоді, коли акціонери можуть вступати зі своєю компанією не тільки у зв'язки суспільно-правового характеру, а й боргового та матеріально-правового. Внаслідок “прихованого” розподілу прибутку, як правило, певна група акціонерів отримує прибутки, окрім дивідендів від його відкритого розподілу. Факт здійснення прихованого розподілу не залежить від того, чи компанія фактично отримала у звітному періоді прибуток.

Використання терміну “прихований” при розподілі прибутку передбачає тільки протилежність терміна “відкритий” розподіл, оскільки прихований розподіл порівняно з відкритим є певною формою асигнувань акціонерів за рахунок компанії.

Саме тому прагматичною, на нашу думку, є пропозиція регламентування в українському законодавстві права платників податку на вільний вибір між цими двома факторами розподілу прибутку, як це практикується у ФРН. При цьому платник податку повинен задекларувати “приховано розподілений прибуток”, а спричинені цим зміни результатів фінансово-господарської діяльності компанії необхідно відобразити в податковій декларації. У тому разі, якщо вказаної умови не виконано або ж дану операцію віднесено на рахунок витрат компанії, цей факт трактується як приховування прибутків з метою ухилення від оподаткування, а винуватці мають відповідати перед законом.

Серед вчених та практиків, як до речі й підприємців, точаться дискусії з приводу визначення об'єкта оподаткування корпоративним податком на прибуток. З практичної точки зору для України це актуально – адже однією з умов членства в ЄС є уніфікація податкового

корпоративного податку в Україні необхідно віднести ті підприємства, які мають статутний капітал, поділений на частки та значні обсяги оподатковуваних операцій.

При цьому особливої уваги заслуговує практика законодавчого закріплення базових умов, що визначають моменти початку і закінчення податкових зобов'язань платників, оскільки це виступає основною передумовою для забезпечення правових гарантій та уникнення ситуацій двоякого податкового статусу. Так, у ФРН початком ведення податкового обліку для корпорацій вважається термін внесення їх до реєстру та присвоєння їм відповідного реєстраційного номера. Натомість анулювання реєстраційного номера – основна передумова для вилучення відповідних корпорацій зі складу платників податку.

Проте вирішальну роль для припинення податкових зобов'язань відіграють: факт зміни правового статусу юридичної особи або процес ліквідації компанії, що передбачає припинення господарської діяльності, завершення процесу розподілу майна ліквідованої компанії між учасниками і кредиторами та закінчення законодавчо передбаченого ліквідаційного періоду.

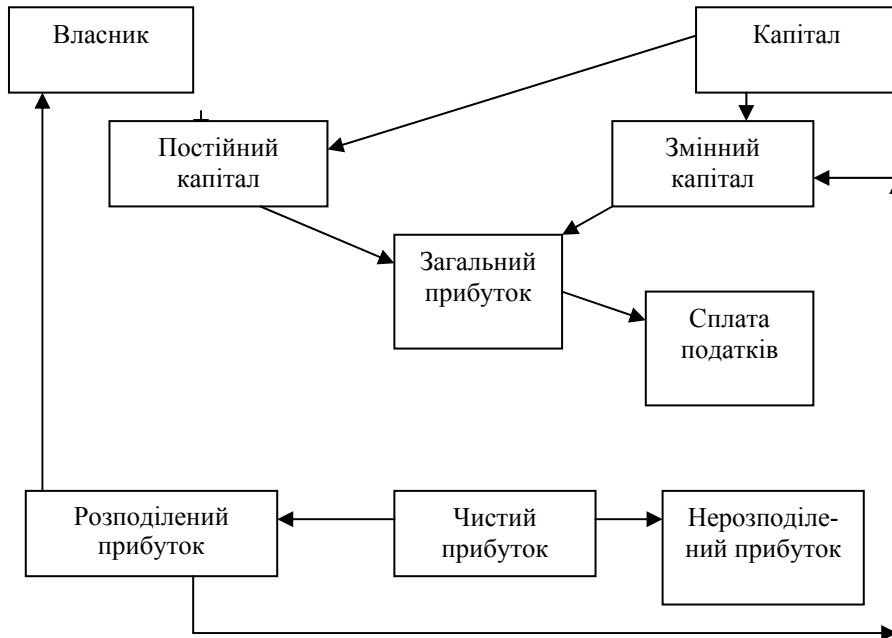


Рис. 3.1. Регламентация критеріів, що визначають початок і закінчення

Так, розмір витрат на придбання матеріальних ресурсів обмежує таке поняття як приріст (убуток) балансової вартості матеріальних запасів, оскільки величина приросту (якщо матеріальні запаси не були використані у виробництві) включається до складу валового доходу.

Зростання витрат на оплату праці обмежує загальне податкове навантаження на фонд заробітної плати (близько 38-39%), що набагато більше, ніж діюча ставка податку на прибуток підприємств. Тому для підприємства немає сенсу завищувати ці витрати.

Величину амортизаційних відрахувань обмежено ставками амортизації, які визначені Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” для податкового обліку.

Фактично нічим не обмежуються тільки інші витрати – основу яких складають адміністративні та комерційні витрати. Розглянемо взаємозв'язок величини об'єкта оподаткування, фінансового результату за даними бухгалтерського обліку, валових доходів та валових витрат (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1

Об'єкт оподаткування податку на прибуток та чинники, які на нього впливають, тис грн¹

Показники	Роки						
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Валовий дохід	62,1	93,3	98,5	112,4	146,8	172,5	198,6
Валові витрати:							
витрати на придбання матеріалів	42,3	63,2	64,9	53,1	84,2	106,5	118,2
Витрати на оплату праці разом з витратами на обов'язкове соціальне і пенсійне страхування	1,2	1,8	1,8	3,0	4,1	5,2	8,8
Витрати на сплату податків та обов'язкових платежів	0,3	0,5	0,5	0,8	1,0	0,5	1,0
Інші витрати, в т.ч.:	17,3	23,6	27,2	50,9	52,5	55,6	65,2
Послуги банку	0,2	0,3	0,3	0,8	1,0	1,5	2,0
Послуги зв'язку	0,8	0,8	0,8	1,5	1,8	2,3	2,5
Витрати на маркетингові дослідження	3,0	6,4	7,5	10,5	10,5	12,8	16,8
Орендні платежі	6,5	7,1	9,0	10,0	13,5	14,9	18,5
Витрати на інформаційне обслуговування	6,8	9,0	9,6	26,1	25,7	24,1	25,4
Амортизаційні відрахування	-	3,0	2,8	1,2	2,0	1,5	1,2
Прибуток до оподаткування	1,0	1,2	1,3	3,4	3,0	3,2	4,2
Фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку	2,6	1,4	2,8	12,6	11,4	15,2	19,8

¹ Побудовано за оперативними даними Балтської МДПІ.

Як видно з таблиці, підприємство не збиткове, а має прибуток протягом ряду років. За даними бухгалтерського обліку прибуток зростає швидшими темпами, ніж за даними податкового обліку. Із зростанням валового доходу отримали рівномірне зростання матеріальних витрат, а поруч з ним – зростання витрат на зв'язок, маркетингові дослідження, інформаційне обслуговування та орендні платежі. Ці витрати зростають такими ж темпами, як і валовий дохід та фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку. Фактично, це та група витрат, які важко проконтролювати – майже неможливо довести відсутність зв'язку між такими витратами та господарською діяльністю підприємства, до того ж вони нічим не обмежуються.

Як уже нами зазначалося, проблемою, яка потребує вирішення на рівні держави, є зменшення надходжень податку на прибуток до бюджету та зростання кількості збиткових підприємств. До основних чинників, що впливають на надходження податку на прибуток підприємств до бюджету, можна віднести величину фінансового результату прибуткових підприємств, оскільки саме ці підприємства сплачують податок на прибуток.

При цьому варто мати на увазі, що фінансовий результат від звичайної діяльності і об'єкт оподаткування податком на прибуток не збігаються внаслідок застосування різних підходів до визнання та складу доходів і витрат у бухгалтерському і податковому обліку. Адже фінансовий результат – це величина, яка характеризує дійсний фінансовий стан підприємств, тому динаміка останнього має визначати й динаміку об'єкта оподаткування податком на прибуток. Але про наявність тісного зв'язку між цими величинами можна говорити з деякою умовністю.

Інше, що можна стверджувати, так це те, що вітчизняний механізм оподаткування податком на прибуток наближений до механізму справляння податку на прибуток в розвинених країнах, що до речі стало причиною зростання кількості збиткових підприємств. При цьому варто пам'ятати, що податок на прибуток в Україні має відмінну природу від корпоративного податку на прибуток розвинених країн. Можливо причина криється не в порядку визначення об'єкта оподаткування і правил включення від'ємного значення об'єкта оподаткування до валових витрат, а саме у відмінностях природи вітчизняного і західного податку на прибуток.

В країнах з розвинутою ринковою економікою корпоративним податком на прибуток оподатковується тільки прибуток корпорацій. Як

Що стосується вітчизняної податкової системи, то на жаль, в Україні цій проблемі приділяється уваги недостатньо. Відтак, з практичної точки зору проблему забезпечення нейтральності щодо прийняття управлінських рішень необхідно розглянути докладніше.

Нейтральність у більшості досліджень розглядається у вузьких рамках теоретичних моделей. Особливе місце при цьому посідають такі припущення: існування досконалого ринку капіталів; наявність менеджера, діяльність якого спрямована винятково на максимізацію ринкової вартості акцій компанії; абсолютна податкова чесність (без ухилень від сплати податків і переміщення капіталу у тіньову економіку). На нашу думку, припущення про абсолютну податкову чесність навряд чи можна назвати коректним, оскільки воно абсолютно протилежне економічно раціональній стратегії платника податків.

Усі системи корпоративного оподаткування так чи інакше порушують умову нейтральності, оскільки можуть спричинити переміщення капіталу за кордон. Що ж стосується прибуткових інвестицій, які підлягають високому оподаткуванню з боку держави, то тут виникають надзвичайно сильні стимули для переміщення їх у країни з низьким рівнем оподаткування.

Зважаючи на такі обставини, серед науковців існують пропозиції взагалі відмовитись від корпоративного оподаткування [51, С. 43]. Але, на нашу думку, для України цілком виправданим було б із широкої палітри систем корпоративного оподаткування обрати оптимальну, тобто таку, яка викликала б мінімальні викривлення.

Змодельовавши таку систему, по-перше, прибуткове оподаткування корпорацій максимально наблизилось би до корпоративного оподаткування західних країн, по-друге, застосовуючи механізми корпоративного оподаткування частково вдалось би розв'язати проблему штучної збитковості.

Однією з головних передумов виконання пріоритетних принципів функціонування податку є визначення кола його платників. Вирішальну роль при цьому мають відігравати принципи податкової платоспроможності та пріоритетності правової форми організації бізнесу, що забезпечує задекларовані у законодавстві критерії справедливості, рівності і недопущення податкової дискримінації. Суть першого полягає у тому, що до складу платників податку не включаються одноосібні володіння та партнерства. Це пов'язано передусім із тим, що правові передумови функціонування даних форм організації бізнесу не забезпечують їх стійкої платоспроможності.

Принцип пріоритетності правової форми організації бізнесу висуває на передній план юридичний статус компанії, а, отже, здійснюється орієнтація податкового права на господарське, що й забезпечує дотримання правової єдності законів. Таким чином, до платників

3.2. Розробка моделі оптимальної системи оподаткування прибутку підприємств

Традиційно прибуток виступає як найбільш вагомий і практично єдиний показник успішного менеджменту та діяльності підприємства, а також як різниця між усіма надходженнями підприємства і всіма витратами, пов'язаними з виробництвом і продажем його товарів та послуг. Для України питання оптимізації оподаткування корпоративних доходів набуває особливого значення у зв'язку з процесами реформування відносин власності у сфері економіки, поширення акціонерної форми бізнесу, хоча вітчизняними дослідниками питань оподаткування не достатньо приділяється належної уваги вказаним проблемам [41; 71, с. 4-15; 56;63;78;79;80;81, с. 102-111; 117, с. 53-54; 87, с. 42-48; 100; 117].

Виходячи із вище зазначеного, надзвичайно актуальним питанням є удосконалення адміністрування оподаткування корпоративних доходів з урахуванням досвіду країн з розвинутою ринковою економікою.

Варто зауважити, що будь-яка система оподаткування повинна ґрунтуватись на принципі економічної ефективності, водночас Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" багато в чому порушує вказаний принцип податкових заходів. Основними чинниками, що зумовлюють таку негативну ситуацію, на нашу думку є:

- порушення принципу рівнонапруженості при визначенні кола платників податку та осіб, звільнених від його сплати;
- відсутність ефективної та прозорої системи пільг і знижок як інструменту непрямой фіскальної підтримки вітчизняних підприємств;
- недосконалість механізму перенесення збитків на фінансові результати минулих та майбутніх років;
- наявність подвійного оподаткування розподілюваного прибутку – на рівні підприємства – податком на прибуток за ставкою 25% у вигляді авансового внеску та податку на дивіденди на рівні акціонерів-фізичних осіб.

Якщо першим трьом чинникам нами було приділено увагу в попередніх підрозділах, то варто зосередимось на проблемі оподаткування корпоративних доходів, яку необхідно розглядати насамперед під кутом зору проблеми подвійного оподаткування.

Західні вчені фінансисти та юристи намагаються дослідити вплив подвійного оподаткування дивідендів на викривлення економічних показників і пов'язану з цим втрату добробуту населення. Вони прагнуть розробити таку систему корпоративного оподаткування, яка не викликала б викривлень, тобто була б нейтральною щодо прийняття підприємницьких рішень. Нейтральність у даному випадку означає, що фактор корпоративного оподаткування не впливає на граничні економічні диспозиції платників [126, с. 84-91; 127, с. 103-107].

правило, корпорація, як будь-який платник податків, зацікавлена у зменшенні об'єкта оподаткування, з однієї сторони, але, з іншої сторони, вона зацікавлена у зростанні ринкової вартості своїх акцій, оскільки це не тільки імідж компанії, але і джерело формування її ресурсів. А ринкова вартість акцій прямо залежить від суми виплачуваних дивідендів. Як наслідок, маємо стримуючий фактор у мінімізації об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Що стосується України, то такий чинник для більшості підприємств відсутній, оскільки податок на прибуток сплачують юридичні особи незалежно від форми власності. Тому постає питання, чи доцільно оподатковувати прибутки підприємств неакціонерної форми власності податком на прибуток підприємств?

Не менш важливим елементом прибуткового оподаткування є ставка податку. А тому проаналізуємо, як впливає ставка податку на прибуток на надходження податку до бюджету. Мета фіскальної науки полягає в адміністративно-організаційному вмінні забезпечувати максимум державних доходів при нейтралізації негативних ефектів оподаткування на ділову активність та стан економіки при мінімальному соціальному невдоволенні платників податків. Саме звідси і походить думка, що найвище податкове мистецтво полягає в зниженні податків та спрощенні податкових систем з метою збільшення доходів бюджету. Але, з іншої сторони, зниження податкових ставок небезмежне, тому необхідно відшукати оптимальну ставку оподаткування для даних умов.

Розвиток прибуткового оподаткування підприємств в Україні супроводжувався зміною ставки податку та тенденцією до переходу від диференціації ставок до застосування єдиної ставки податку для підприємств, що займаються різними видами діяльності.

Якщо у 1993 році ставка податку на валовий дохід була на рівні 18 %, то з 01.02.1994 р. її було підвищено до 22 %. Податок на прибуток підприємств в усі періоди його запровадження сплачувався за ставкою 30 %, тоді як з 01.01.2004 р. ставку знижено до 25 %. Окрім базової було передбачено пільгові ставки для спільних підприємств з часткою іноземного інвестора понад 30 %, дослідних підприємств з часткою відповідної продукції не менше 80 %; для доходів, одержаних підприємствами від належних їм акцій, облігацій та цінних паперів. На високому рівні (60, 70, 75 %) було встановлено ставки на доходи від посередницької діяльності, грального бізнесу, масових концертно-видовищних заходів. У нетривалі періоди переходу до

оподаткування прибутку зазначений податок також стягувався за диференційованими ставками. Їх рівень і ступінь диференціації на окремі види діяльності було зменшено з 1995 року після набрання чинності Законом “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Наступним кроком у відмові від диференціації ставок податку на прибуток у 1997 році стало скасування підвищених ставок (залишилось тільки кілька пільгових ставок на окремі види діяльності – страхова, інноваційна, тощо). Застосування великої кількості податкових ставок пояснюється спробами державного регулювання розвитку певних видів діяльності, але це значно ускладнювало роботу податковим органам і бухгалтерам, а також стимулювало до ухилень через маніпулювання ставками.

Рівень надходження податку на прибуток на сьогоднішній день є досить близьким до рівнів оподаткування корпорацій в розвинених країнах. Нинішній рівень оподаткування в Україні має свої об’єктивні межі, зумовлені системою витрат бюджету. Зниження рівня оподаткування, як підтвердив досвід проведених податкових реформ у розвинутих країнах, не супроводжується швидким зростанням податкових надходжень до бюджету через уповільнену реакцію економічних суб’єктів на зниження податків.

Так зокрема в Російській Федерації з 01.01.02 р. було зменшено ставку податку на прибуток з 35% до 24%, при цьому було відмінено всі пільги. Затверджуючи таку ставку, законодавці сподівались на вихід підприємців з тіні за рахунок цього збільшення кількості платників податку. Але натомість отримали зниження прибутку підприємств на 18,9% порівняно до 2001 року, а значить і зменшення надходжень від податку на прибуток [95, с. 25-27].

Аналізуючи ситуацію зі ставкою податку, слід враховувати, така ж негативна аналогія проглядається і при збільшенні ставки, оскільки надходження зростають лише до певного рівня. Досягнувши критичної точки, вони різко скорочуються, оскільки зростає податковий тиск на платників і переважна їх більшість починає працювати неофіційно й нелегально. Зазначена тенденція особливо спостерігається в Україні, адже багато підприємств не укладають трудових договорів з працівниками, щоб не платити надмірно високі податки із заробітної плати і видають її у так званих “конвертах”.

Усе це наштовхує на думку, що на обсяги надходження податку на прибуток не стільки впливає ставка податку, скільки величина прибутку підприємств. Таким чином, слід зауважити, що у ході

Встановлення норм про відповідальність держави перед громадянином характеризує визнання державою пріоритету прав людини і громадянина над іншими цінностями у суспільстві. А оскільки громадяни нашої держави сплачують податки і обов’язкові платежі до державного бюджету, у переважній більшості мають відношення до фінансування з державного бюджету, то вони мають природне право і спитати про належне використання бюджетних коштів у держави, її органів і посадових осіб.

Таким чином, враховуючи всі названі аспекти, юридичну відповідальність необхідно визначити як правовідносини між державою й іншими суб’єктами права, що виникають на підставі їх взаємних обов’язків нести несприятливі наслідки за порушення правової норми. А, відповідно, юридична відповідальність за порушення податкового законодавства України – це правовідносини між державою й іншими суб’єктами права, що виникають на підставі їх взаємних обов’язків нести несприятливі наслідки за порушення норм податкового законодавства України.

Контроль і відповідальність належать до важливих державно-правових інститутів, існування й розвиток яких спрямовані на забезпечення ефективного механізму державного управління. Інститут контролю та інститут юридичної відповідальності знаходяться у тісному взаємозв’язку: контроль виступає важливим засобом забезпечення законності та дисципліни в державному управлінні, в результаті порушення яких застосовується юридична відповідальність.

Основною метою реалізації результатів контролю у сфері державного управління не є застосування карних заходів, тобто юридичної відповідальності. Це – вимушений захід, який слід розцінювати як об’єктивну необхідність, зумовлену наявністю правопорушення, тому відповідальність як наслідок контролю є вимушеним заходом впливу і застосовується за умови, коли вичерпані всі інші заходи впливу. Відтак юридична відповідальність виступає визначальним елементом правового фактору і гарантом забезпечення ефективності контролю за своєчасною і повною сплатою встановлених державою податків і зборів, оскільки одним із її принципів є невідворотність покарання, яке означає, що жодне правопорушення не повинне залишитися непокараним [140].

Ідея відповідальності держави перед людиною і громадянином все більш утверджується у законодавстві нашої держави. Видання незаконного нормативного акту, що порушує права, свободи й інтереси громадян і юридичних осіб – це правопорушення, яке має вираз у зловживанні правом видавати власні приписи, перевищенні влади у сфері правотворчості. Юридична відповідальність у даному випадку знаходить вираз у формі відміни незаконного акту або дисциплінарної відповідальності.

Проте, в контексті дослідження проблематики відповідальності за порушення законодавства, направлено на боротьбу з фінансовими зловживаннями, виходячи з особливого значення фінансової системи України для життєдіяльності як всієї держави, так і кожного окремого її громадянина, – законодавець за порушення законодавства про бюджетну систему України, видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку ввів кримінальну відповідальність. Так ч. 1 статті 210 КК України передбачає кримінальну відповідальність службових осіб використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, а так само недотримання вимог щодо пропорційного скорочення видатків бюджету чи пропорційного фінансування видатків бюджетів усіх рівнів, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, якщо предметом цих діянь були бюджетні кошти у великих розмірах [4].

Підсумовуючи вище викладене, необхідно зазначити, що у сучасному суспільстві проблема юридичної відповідальності набуває іншої ролі, іншого соціального значення: інститут юридичної відповідальності необхідно розглядати з позиції природних прав людини, завдань формування громадського суспільства і правової держави. У процесі складного перехідного періоду від одного стану економіки, бюджетної системи і процесу, політики і права до іншого, як ніколи збільшується відповідальність саме держави перед суспільством за становлення і розвиток нової української державності. В сучасних умовах відповідальність держави, її органів і посадових осіб набуває реального характеру і в зазначеній сфері. Яскравим тому прикладом може служити поява ч. 1 статті 211 КК України, де передбачена відповідальність за видання службовою особою нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах [4].

реформування податкової системи України не йдеться про зниження рівня оподаткування, ставку податку на прибуток недоцільно знижувати далі, але варто змінити перелік платників податку – податком на прибуток оподатковувати тільки ті юридичні особи, які мають статутний капітал поділений на частки.

Більше того, з метою оптимізації бази і ставки оподаткування податком на прибуток варто змінити підхід до визначення кола платників податку на прибуток підприємств, а саме у частині оподаткування прибутку неакціонерних товариств. Як один з варіантів, варто розглянути можливість оподаткування прибутку малих та колективних підприємств як доходів їх власників і в такий спосіб отримаємо реальне джерело розширення бази оподаткування.

2.3. Пільговий режим оподаткування прибутку підприємств

Пошук шляхів і створення механізмів підвищення конкурентоспроможності економіки складає головний зміст діяльності вітчизняних урядовців, політиків та наукового загалу. Разом з тим, розкриваючи зміст багатьох важливих чинників, що впливають на стан економіки, до певної міри недостатньо висвітлено питання змісту податкової політики держави та механізмів її реформування для приведення у відповідність до вимог ідеології конкурентоспроможності.

Судячи зі світового досвіду податкового реформування бачимо, що за умов необхідності істотної структурної перебудови та масштабних соціальних реформ, серед багатьох заходів уряди використовують пільговий режим оподаткування прибутку підприємств. Разом з тим, сьогодні серед окремих урядовців і науковців існують полярні ставлення до податкових пільг, від їх схвалення, до недоцільності і їх недовісти [61, с. 45-54].

Таку позицію можна пояснити тим, що для більшості постсоціалістичних країн швидкий перехід від адміністративно-командної економіки до ринкової супроводжувався розбалансуванням системи державних фінансів, різким спадом виробництва та зростанням соціального напруження. У цих історичних умовах податкова система, яка формувалась без достатнього досвіду та в короткий термін, мала дуже багато недоліків [62, с. 169-172].

Разом з тим, беручи до уваги низький рівень матеріального достатку громадян, державні органи влади були вимушені віддати перевагу фіскальній функції оподаткування. Водночас були порушені базові

принципи створення податкових систем. Це надання певних пільг, з одного боку, великим монополіям, які склалися за радянських часів, а з другого – на розвиток малого і середнього бізнесу та залучення іноземного капіталу. Наслідком цього одночасного процесу стали значні перекося у податковому навантаженні на платників податків і, як результат, недостатні надходження до бюджетів.

Саме тому аналіз світового та вітчизняного досвіду стосовно пільгового режиму та його ефективності у податковій системі має як практичне так і наукове значення.

Для етапу становлення вітчизняної податкової системи можна вважати закономірною тенденцією до обмеження податкових пільг. У перші роки запровадження оподаткування прибутку підприємств в Україні широко використовувались податкові пільги. Серед найбільш значущих пільг можна назвати зменшення оподаткування прибутку на суму в розмірі 50% затрат підприємств (крім капіталовкладень) на проведення власними силами або науковими організаціями науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт; звільнення від сплати податку з прибутку, одержаного від реалізації нової продукції в перший рік виробництва, тощо [67, с. 255].

Великі повноваження щодо уточнення складу податкових пільг надавались Кабінету Міністрів України. Лише Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 1 січня 1994 р. було внесено зміну, якою передбачено, що склад пільг і розміри ставок податку можуть уточнюватись Верховною Радою України при затвердженні бюджету на наступний рік за поданням Кабінету Міністрів України [11].

Широке використання податкових пільг у перші роки становлення податкової системи України не принесло і не могло принести позитивних результатів. У тому, що застосування податкових пільг в Україні менш ефективне, ніж у розвинених країнах, винна як сама держава – неефективний, необґрунтований вибір пільг та галузей для їх надання, так і галузі – одержувачі таких пільг, які недобросовісно користувалися ними та повністю дискредитували практику їх надання [143, с. 222].

Відтак основними недоліками практики застосування податкових пільг в Україні стали:

- відсутність законодавчого визначення поняття “податкова пільга”;
- відсутність наукового та економічного підґрунтя їх надання, що у свою чергу викликає серйозну проблему в ефективності їх реалізації;

У сучасному українському правознавстві розуміння юридичної відповідальності включає два аспекти: ретроспективний і перспективний.

Ретроспективна відповідальність – це відповідальність за вже скоєне протиправне діяння, а тому носить реальний характер. Перспективна ж відповідальність передбачає свідоме, відповідальне ставлення індивідів до власних вчинків, людей, праці, тобто це основа поведінки суб’єктів, що виключає порушення правових приписів.

Переважна частина вчених розглядає юридичну відповідальність як реакцію держави на правопорушення (як санкцію за скоєне протиправне діяння, як покарання порушника правових приписів, як примушення особи, яка порушила правову норму і т.д.) [116, с. 519]. Проте, ці визначення не охоплюють перспективної відповідальності.

Широко розповсюджені й інші визначення, суть яких полягає у тому, що юридична відповідальність – це правовідносини, що виникають між державою і правопорушником, у відповідності з якими на останнього покладається обов’язок нести несприятливі наслідки свого діяння [50, с. 708].

Вважаємо, що дане визначення постає більш точним, оскільки охоплює і перспективну, і ретроспективну відповідальність (відповідно в якості загальних чи конкретних правовідносин). Проте, як у цьому, так і в іншому випадках держава розглядається лише як правоуповноважений суб’єкт, що реалізує відповідальність. Тобто, традиційно юридична відповідальність розцінюється лише як відповідальність громадян, посадових осіб і організацій перед державою. Про відповідальність же держави практично не згадується.

Проте корінні зміни, що здійснилися у нашій державності, у відносинах держави й особи (визнання державною владою пріоритету права над державою, проголошення людини вищою цінністю, законодавче закріплення пріоритетності міжнародно-правових принципів і норм) дозволяють розширити коло суб’єктів юридичної відповідальності. Вважаємо, що завдання становлення громадянського суспільства і розбудови правової держави вимагають встановлення взаємної відповідальності держави й особи, посилення відповідальності саме органів державної влади перед громадянами. Така принципово важлива тенденція закріплена в статті 56 Конституції України: “Кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень” [1].

операцій, виїжджати на місце з метою перевірки отриманих відомостей тощо. Взагалі, сама наявність процедури податкового моніторингу фінансового стану платників податків, відіграє значну попереджувальну роль для осіб, які мають намір ухилитися від сплати податків.

Визначальною ознакою заходу припинення є прямий юридично-владний вплив органів, які здійснюють податковий контроль на фізичних та юридичних осіб. Ці заходи застосовуються, якщо необхідно в примусовому порядку припинити протиправні дії й не допустити настання їх негативних для суспільства і держави наслідків. Заходи припинення виконують також функцію процесуального забезпечення, тобто вони забезпечують притягнення у майбутньому правопорушника (за умови достатнього обсягу доказів) до одного з видів юридичної відповідальності.

Заходи відновлення застосовуються з метою відшкодування завданих правопорушенням збитків, відновлення справедливого (попереднього) правового становища. Найпоширенішим заходом відновлюючого характеру є застосування податкових санкцій, які полягають у конфіскації незаконно отриманих внаслідок вчинення злочинних діянь грошових коштів. Заходи відновлення здійснюються як суб'єктами податкового контролю, так і судовими органами. Заходи попередження і припинення, що застосовуються до фізичних та юридичних осіб, як правило, випереджують здійснення заходів юридичної відповідальності.

У вітчизняній науковій літературі інституту юридичної відповідальності присвячено немало робіт. Питання про поняття та сутність юридичної відповідальності розглядалися у працях багатьох вітчизняних учених, проте більшість з цих робіт були опубліковані десять і більше років, тоді як в умовах формування громадського суспільства і правової держави поняття юридичної відповідальності вимагає загальнотеоретичного переосмислення [38;39;40;49;77;48; 70;88;121].

У сучасному правознавстві відсутнє єдине визначення поняття юридичної відповідальності. У зв'язку з чим слова І. Канта про те, що юристи все ще у пошуку визначення поняття права [137, с. 48], можна зі впевненістю віднести й до проблеми тлумачення юридичної відповідальності. Юридичну відповідальність як правовий інститут необхідно розглядати комплексно з різних кутів зору: як різновид соціальної відповідальності, правову категорію, правовідносини, регулятор поведінки суб'єктів, ціннісне явище. Саме тому різноманітними можуть бути й визначення юридичної відповідальності.

- безсистемність законодавчого регулювання податкових пільг та відсутність чітких критеріїв їх надання;

- існуючі пільги вносять диспропорції в оптимальний розподіл ресурсів в економіці та зумовлюють серйозні зміни в її структурі;

- породжують “закулісну” боротьбу інших галузей і суб'єктів господарювання за пільги, що, в свою чергу, збільшує корумпованість чиновників;

- великі втрати бюджету та економіки внаслідок невиконання умов, передбачених для надання податкових пільг;

- відсутність методів контролю за цільовим використанням коштів, отриманих у результаті надання податкових пільг.

Однією з причин незадовільного стану у сфері їх надання є також глибока суперечність між їх характером, створеним за західними зразками, і особливостями української економіки, перш за все, глибокою деформованістю структури економіки, яка за увесь період трансформації в ринкову ще більше поглибилась.

Разом з тим, наголошує А.М. Соколовська, це не означає заперечення ефективності податкових пільг взагалі. По-перше, в умовах економічної кризи, нерозвиненості механізму ринкового саморегулювання заходи цілеспрямованого впливу держави на процес відтворення капіталу і науково-технічного прогресу є необхідним. По-друге, треба розрізняти стимулюючі та протекціоністські податкові пільги, адже досвід розвинених країн свідчить про широке використання стимулюючих податкових пільг [133, с. 324].

На думку В.С. Загорського, податкові пільги особливо ефективні для транзитивних економік, які характеризуються недостатнім рівнем розвитку інфраструктури внутрішнього фінансового ринку, дефіцитом довгострокових фінансових ресурсів, великим тіньовим сектором тощо. За таких умов фінансова система в цілому працює мало ефективно, а в сфері регулятивного впливу держави на модернізацію та стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів пільги залишаються чи не єдиним дійовим та достатньо ефективним інструментом впливу. При цьому фіскальна ефективність пільг є високою [69].

Особливе ставлення до податкових пільг проглядається і в працях академіка В.М. Гейця, на думку якого спеціальні (вільні) економічні зони (СЕЗ) мають стати механізмом апробації пільгового оподаткування з метою визначення доцільності їх поширення. На думку вченого, створення СЕЗ доцільне лише тоді, коли це пов'язано з відпрацюванням певних механізмів, які підлягають поширенню. Зон не повинно бути

багато, кожна має відпрацювати свій елемент, а потім результати необхідно узагальнити. При цьому позитивні результати застосування режимів СЕЗ для депресивних територій необхідно поширювати не шляхом створення нових вільних економічних зон, а вирівнюванням умов господарювання на всіх депресивних територіях. Проте навіть попередній аналіз результатів застосування пільгових режимів оподаткування виявив їх недостатню ефективність для залучення інвестицій та соціально-оздоровлення територій. На практиці негативні результати для економіки країни найчастіше переважають здобутки окремих територій від впровадження спеціальних інвестиційних режимів [57].

На сьогодні суб'єкти господарювання спеціальних (вільних) економічних зон та територій пріоритетного розвитку (ТПР), втративши право на податкові преференції, провадять інвестиційну діяльність на загальних умовах оподаткування. Але органи державної податкової служби продовжують здійснювати контроль за своєчасністю та повнотою сплати до бюджету податків і зборів (обов'язкових платежів) суб'єктами СЕЗ і ТПР та виконанням ними умов договорів (контрактів) на реалізацію інвестиційних проектів, укладених до набрання чинності Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України" від 25 березня 2005 р. [12], яким припинено пільговий режим оподаткування для зазначеної категорії платників.

Працівниками ДПА України проведено аналіз функціонування суб'єктів господарювання СЕЗ і ТПР у 2006 р. за економічними показниками, контроль за якими належить до функціональних повноважень державної податкової служби.

Результати аналізу свідчать, що станом на 01.01.2007 р. у СЕЗ та на ТПР із спеціальним режимом інвестиційної діяльності 404 суб'єкти підприємницької діяльності впроваджували 455 інвестиційних проектів. Слід зауважити, що протягом 2005 - 2007 рр. суттєво зменшилася кількість суб'єктів, що здійснюють реалізацію інвестиційних проектів у СЕЗ і на ТПР, та інвестиційних проектів, що ними впроваджуються. Так, за 2006 р. кількість таких суб'єктів господарювання зменшилася на 276, а інвестиційних проектів, що ними впроваджувались, - на 300.

Загальна сума передбачуваних інвестицій, які станом на 01.01.2007 р. впроваджувались в СЕЗ та на ТПР, становила 5,8 млрд. дол., іноземних інвестицій - 1,9 млрд. дол., або 32,7%. За діючими проектами фактично отримано 3,09 млрд. дол. інвестицій, або 52,8% від запланованих, з яких 0,8 млрд. дол. (26,1%) — іноземні інвестиції.

межах покладених на них функцій у сфері протидії легалізації доходів, здобутих злочинним шляхом. Так, наприклад, банки в 2003 р. згідно постанови Правління Національного банку України "Про процедуру закриття анонімних валютних рахунків та кодованих рахунків фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) в іноземній та національній валюті України" від 4 квітня 2003 р. № 231, в імперативному порядку закрили анонімні рахунки клієнтів [22].

Фінансово-правовий примус регулюється фінансово-правовими нормами, які закріплюють вичерпний перелік заходів примусу, підстав і порядку їх застосування і направлені на забезпечення дотримання фінансової дисципліни, під якою розуміють режим точного та своєчасного виконання учасниками фінансових відносин встановлених діючим фінансовим законодавством правил виконання бюджетних, податкових, кредитних, розрахункових та інших фінансових обов'язків.

З цього випливає, що фінансово-правовий примус являє собою особливий вид державного примусу, який полягає у застосуванні органами судової влади, суб'єктами загального управління фінансами, фінансовим апаратом держави та місцевого самоврядування, а також іншими суб'єктами податкового контролю встановлених нормами податкового права примусових заходів з метою недопущення та припинення неправомірної поведінки учасників податкових відносин, а також усунення його суспільно шкідливих наслідків [65, с. 46].

Враховуючи викладене, робимо висновок, що фінансово-правовий примус у сфері фінансової діяльності держави — це особливий вид державного примусу, що включає систему встановлених законодавством України заходів попередження, припинення та відновлення, які застосовуються уповноваженими суб'єктами в сфері фінансової діяльності, з метою контролю, забезпечення своєчасності та повноти сплати податків і зборів, режиму законності та цільового використання матеріальних і фінансових ресурсів держави й органів місцевого самоврядування, а у випадках вчинення правопорушень застосування до них заходів юридичної відповідальності (кримінальної, адміністративної, дисциплінарної).

Заходи попередження застосовуються суб'єктами податкового моніторингу стосовно фізичних та юридичних осіб як платників податків шляхом встановлення процедури їх ідентифікації, визначення обсягу їх доходів, наявності права вимагати від фізичних та юридичних осіб відповідних пояснень з приводу здійснення фінансових

- 2) організаційний;
- 3) морально-етичний;
- 4) економічний;
- 5) політичний.

У контексті проблематики, що досліджується, вважаємо необхідним більш детально проаналізувати такі елементи правового чинника, який впливає на ефективність адміністрування податку на прибуток підприємств, як державний примус і юридична відповідальність. У зв'язку з чим, стверджуємо, що становлення і розвиток нової української державності вимагає переосмислення суті й соціального призначення багатьох правових явищ, інститутів і категорій з позиції пріоритету права над державою, природних прав людини і громадянина над іншими цінностями у суспільстві.

Одними з найбільш важливих гарантій дотримання правової державності є інститут державного примусу та інститут юридичної відповідальності. За їх допомоги вирішуються завдання забезпечення соціальної стабільності, охорони суспільства від злочинних посягань і інших правопорушень, захисту прав і свобод громадян, розвитку і забезпечення незалежності і демократії.

У зв'язку зі збільшенням значення грошових фондів, а також появи особливих засобів впливу на них, виник спеціальний вид державного примусу – фінансово-правовий примус, що включає в себе елементи податкового. Даному виду примусу притаманні всі ознаки державного примусу, але поряд із цим існує ряд особливостей фінансово-правового примусу. Об'єктом фінансово-правового примусу є фонди грошових засобів та їх окремі елементи. Більше того, продовжує науковець, заходи фінансово-правового примусу застосовуються і в тих випадках, коли є необхідність привести поведінку власників та інших утримувачів грошових засобів, об'єднаних в спеціальний фонд, у відповідність з вимогами права [65, с. 44].

Фінансово-правовий примус застосовується стосовно підприємств, установ та організацій, оскільки саме вони здійснюють управління грошовими фондами, але якщо об'єктом є грошові ресурси, фінансово-правовий примус може застосовуватись і стосовно фізичних осіб.

У зв'язку з передачею державою комерційним банкам частини функцій з приводу здійснення податкового контролю, фінансово-правовий примус застосовується до банків з метою забезпечення ефективності здійснення ними фінансового моніторингу. Банки, в свою чергу, застосовують фінансово-правовий примус до клієнтів в

Аналіз надходження до держбюджету податків і зборів від господарської діяльності підприємств, які продовжують реалізацію інвестиційних проектів у СЕЗ та на ТПП на загальних умовах оподаткування, станом на 01.01.2007 р. свідчить, що надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) становили 998,8 млн. грн., у тому числі податку на прибуток - 1339,5 млн. грн., ПДВ - 668,3 млн. грн. (при цьому перевищення від'ємного значення над позитивним - 1186,3 млн. грн.), плати за землю - 75,0 млн. грн., податку з доходів фізичних осіб - 524,1 млн. грн., інших податків і зборів - 246,6 млн. грн. Сума відшкодованого з бюджету ПДВ становила 1854,7 млн. грн., що майже у 2,8 раза більше від суми надходжень до бюджету цього податку.

Здійснення учасниками СЕЗ і ТПП експортних операцій, які відповідно до п. 6.2 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 р. оподатковуються за нульовою ставкою, передбачає відшкодування з держбюджету вхідного ПДВ, сплаченого постачальникам на території України [13].

Якщо із загальної суми надходжень виключити ПДВ, ураховуючи, що кількість суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у СЕЗ та на ТПП, значно зменшилася, суттєвого зниження обсягів надходжень податку на прибуток не спостерігається, а по інших податках і зборах зафіксовано зростання.

Так, надходження до бюджету по податку на прибуток зменшилися лише на 20,3 млн. грн., або на 1,5%, а по інших податках і зборах спостерігалось зростання: по платі за землю - на 20%, по податку з доходів фізичних осіб - 23,8%, а по інших податках і зборах - 16,4%.

За результатами господарської діяльності підприємств за 2006 р., що впроваджують інвестиційні проекти у СЕЗ та на ТПП, порівняно з 2005 р. зафіксовано істотне зменшення суми податкового боргу. Так, сума податкового боргу від загальної діяльності зазначеної категорії платників станом на 01.01.2007 р. становить 8,0 млн. грн., що у 2,4 раза менше, ніж за минулий рік (19,0 млн. грн.).

Найбільша сума податкового боргу (4,9 млн. грн.) - у суб'єктів ТПП АР Крим, вона становить 60,6% від загальної суми податкового боргу в СЕЗ та на ТПП.

Незважаючи на те що Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України" від 25 березня 2005 р. [12], припинено пільговий режим оподаткування для суб'єктів СЕЗ і ТПП,

низка таких підприємств звернулася до господарських судів щодо визнання їх права на використання податкових преференцій. І у зв'язку з винесеними судовими органами рішеннями для окремих суб'єктів відновлено право на застосування спеціальних режимів оподаткування.

Відтак загальна сума пільг щодо сплати ПДВ, якими скористалися суб'єкти СЕЗ і ТПР у 2006 р., становить 4512,9 млн. грн. Тоді як загальні втрати бюджету з податку на прибуток підприємств при застосуванні пільг щодо оподаткування становили 5,2 млн. грн.

З метою усунення допущених втрат бюджету юридичними підрозділами державної податкової служби в регіонах здійснюється аналіз правових підстав щодо застосування пільг та вживаються заходи щодо відповідного реагування з урахуванням діючого законодавства.

Протягом 2006 р. податковими органами здійснено 231 перевірку зазначених платників податків, за результатами яких виявлено порушення податкового законодавства та donараховано 37,0 млн. грн., у тому числі податку на прибуток - 20,4 млн. грн., ПДВ - 10,3 млн. грн., інших податків і зборів - 5,6 млн. грн.

Крім того, за результатами перевірок зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток (збитковий результат діяльності) на 31,1 млн. грн. та суму від'ємного значення ПДВ, заявлену до відшкодування, - на 7,0 млн. грн.

Дотримуючись принципів права, що унеможливають застосування норм законодавства, які погіршують стан відносин, як функціонували до прийняття нового законодавчого акту, на нашу думку, питання відновлення спеціального режиму оподаткування доцільно розглядати виключно щодо тих суб'єктів господарювання, які відповідно до закону і умов інвестиційних договорів та проектів здійснювали інвестиційну діяльність в СЕЗ та на ТПР за договорами, укладеними до набрання чинності Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України" від 25 березня 2005 р. [12]. А щодо інших суб'єктів, то розширення кола пільгових категорій суб'єктів господарювання, територій, на яких вони розташовані, а також спектра податкових пільг є недоцільним через те, що запровадження таких преференцій порушує рівність суб'єктів господарювання.

Незважаючи на те, що термін "податкова пільга" є одним з найпоширеніших, єдиний підхід до визначення цього поняття відсутній. Варто наголосити, що податковим законодавством також не визначено

Більше того, за інформацією підрозділів по боротьбі з корупцією в органах ДПС України до органів прокуратури України у порядку ст. 97 КПК України направлено 886 матеріалів за якими порушено 369 кримінальних справ.

Сутністю економічного чинника впливу на ефективність податкового контролю є: по-перше, зв'язок податкової системи з товарно-грошовими відносинами, по-друге, наявність сучасних економічних умов розвитку та забезпечення життєдіяльності держави та виконання нею відповідних завдань та функцій.

Безперечним є факт тісного зв'язку податків з товарно-грошовими відносинами. Розвиток цих відносин обумовлений суспільним розподілом праці, наявністю різних форм власності і заснованих на них різних організаційно-правових форм господарської діяльності, економічною відокремленістю їх суб'єктів, зовнішньоекономічними зв'язками. Як результат, перерозподіл національного доходу відбувається в грошовій формі, тобто має виключно грошовий характер.

Важливим чинником, який впливає на ефективність адміністрування податків як функції державного управління, є політичний чинник, адже існує пряма залежність зниження податкової дисципліни від загальної політичної ситуації в країні. У періоди різкого загострення кризи державної влади (відставка уряду, розпуск парламенту, ініціювання процедури імпічменту Президента тощо), відзначається різке зниження збирання податків через масове невиконання платниками податків своїх фінансових зобов'язань перед державою.

У національних сучасних умовах використовується організаційний механізм податкового контролю, зокрема моніторингу, як його форми, запропонований США, який знайшов відображення у міжнародних нормативних документах і був імплементований в національне законодавство України. Але запровадження механізму здійснювалося в примусовому порядку – під загрозою застосування економічних санкцій, що загрожували інтеграції України в світовий економічний простір. У зв'язку з цим не були враховані особливості національної правової системи і не сформованість податкової та банківської систем в країні, що і призводить до недоліків функціонування системи фінансового моніторингу.

Підсумовуючи викладене, приходимо до висновку, що основоположними чинниками впливу на ефективність адміністрування податку на прибуток підприємств як управлінської функції є:

- 1) правовий;

податково-контрольну діяльність. Згідно з моральністю, як нормою особистої чесності, публічна посада не повинна використовуватися для досягнення особистих корисливих цілей. Особливості податково-контрольної діяльності формують певні соціально-психологічні якості та здібності працівників податкових органів, які у зазначеній сфері завжди є носієм функцій державного управління.

Особливе місце в системі професійної етики посідає етика відповідального працівника податкових органів, оскільки вона значною мірою характеризує відносини держави і платника податків. Кризовий стан українського суспільства, уповільнений економічний розвиток, систематичні порушення податкової дисципліни з боку учасників податкових правовідносин потребують належної професійної етики працівників податкової служби, виховання їх особистих моральних і психологічних якостей.

При цьому саме високопрофесійний людський капітал дозволяє постійно підтримувати високу результативність економічної політики. Знання працівників (*людський капітал*) виконують основну роль в збільшенні ефективності будь-якої організації, і в тому числі – податкових органів.

Зважаючи на те, що для країн перехідної економіки, і в тому числі для України, притаманним є таке явище як корупція – зловживання на державному посту заради власної вигоди, а також з урахуванням стратегічних завдань розвитку фінансових органів згідно світових норм та Стратегії визначеною ЄС для країн-членів ЄС, ще одним вектором вдосконалення фінансового контролю слід вважати *“контроль за контролерами”*.

Вдосконалення державного управління і зменшення корупції – це найважливіша передумова економічного зростання в країні. А досвід багатьох країн свідчить, що в контролюючих органах при здійсненні перевірок корупція може набувати особливо великих розмірів.

Так зокрема, в результаті заходів, вжитих Управлінням по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби в напрямку заходів щодо розслідувань та перевірок діяльності посадових осіб органів державної податкової служби з питань дотримання ними вимог антикорупційного законодавства, у 2006 р. керівникам органів державної податкової служби з питань проведення службових перевірок винесено 2153 офіційних застережень, а також винесено 4409 подань.

З метою попередження та викриття фактів корупції серед працівників податкових органів складено 802 адміністративні протоколи.

поняття податкової пільги, даний інститут податкового права не є систематизованим, кожен окремих податковий закон містить своє трактування та механізм надання пільги. Так Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” не визначає прямих пільг для платників податку, а лише передбачає ряд особливостей при оподаткуванні підприємств та організацій, через які і проглядається система пільгового оподаткування. Механізм пільгового оподаткування закріплюється як на рівні податкового закону, так і на рівні підзаконних актів, якими зазвичай визначають статус пільговиків конкретної категорії платників.

Розглянемо окремі думки науковців з приводу податкових пільг. Так, на думку В.М. Федосова, податкові пільги слід розглядати як диференціацію ставок – зниження або підвищення ставки для окремих платників. Але звуження економічної сутності податкових пільг лише до встановлення різних рівнів податкових ставок для певних груп суб’єктів оподаткування є неправомірним, [138, с.45].

На думку М.П. Кучерявенька, “пільги – це повне або часткове звільнення юридичних осіб і громадян від сплати податків”, [76, с.60-65].

Близьким за змістом є визначення А.І. Берлача, який податкову пільгу розглядає як повне або часткове звільнення платника податків від їх сплати, в силу особливостей платника або ж виду його діяльності, що визначені чинним законодавством. Встановлюючи податкові пільги для окремих платників, продовжує вчений, держава переслідує при цьому економічні та соціальні інтереси, в такий спосіб уряд регулює певні економічні процеси і забезпечує соціальний захист окремих верств населення [45, с. 75]. Аналогічного підходу дотримується й О. Мещерякова [94, с. 31].

На нашу думку, такий підхід науковців дещо звужує поняття податкових пільг і обмежує його тільки суб’єктами оподаткування (платниками податків). А тому більш обґрунтованим є підхід до визначення економічної сутності податкових пільг, який передбачає застосування спеціальних (пільгових) умов до будь-якого з елементів податку. Так, відповідно до Податкового кодексу Росії, податковою пільгою вважається надана платнику податку можливість зменшення суми податку або збору, яка підлягає сплаті, за наявності підстав встановлених кодексом або іншим актом податкового законодавства [2].

Саме з такої позиції розглядає податкові пільги О. Підлісна, трактуючи їх як законодавчо закріплений перелік умов, за наявності яких платник податку зменшує податкові зобов’язання [114, с. 8]. Не менш

цікавою є позиція В.Буряківського, оскільки він виділяє податкові пільги в окремий елемент податку [46, с. 66].

Реалізуючи право на податкову пільгу, наголошує А.І. Берлач, платник не повинен сприймати її як звільнення від податкового обов'язку, адже пільга лише звільняє його від обов'язку сплати податку. Тоді як обов'язок перебувати на обліку в податкових органах та подавати своєчасно статистичну звітність не може бути відмінений зважаючи на наявність податкової пільги, більше того, якщо вона стосується зменшення об'єкта оподаткування чи відстрочки сплати платежу [45, с. 176].

Не менш важливим є вивчення існуючих форм податкових пільг, що передбачені вітчизняним податковим законодавством, аналіз якого дає підстави визначити їх такими:

1. Неоподатковуваний мінімуму об'єкта податку, передбачає в умовах інфляційної економіки затвердження Верховною Радою України величини грошової суми, кратної мінімальній заробітній платі, що може автоматично збільшуватися при зміні мінімальної зарплати.

2. Вилучення з обкладання певних елементів об'єкта оподаткування, задля зацікавлення платниками податків питаннями охорони природи, енергозбереження, іпотечного кредитування, благодійництва та ін.

3. Звільнення від сплати податків окремих осіб чи категорій платників, що передбачає збільшення реальних доходів окремих категорій платників податків (інваліди, малозабезпечені, учні, студенти, аспіранти, ординатори, ад'юнкти, постраждалі від наслідків ЧАЕС та ін.), що потребують соціального захисту з боку держави. У такий спосіб держава підтримує таких платників, уникаючи зайвого руху грошових коштів до бюджету і назад до їх платників. Більше того, знижується собівартість податкових надходжень та ймовірність зловживань з ними, як з боку платників, так й податкових і соціальних органів.

4. Зниження податкових ставок, що спрямоване на стимулювання державою окремих видів фінансово-господарської діяльності, в яких найбільше проявляється її інтерес. Так нульова ставка з податку на додану вартість застосовується щодо операцій з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України.

До організаційних чинників, насамперед, ми відносимо вади у взаємодії між органами податкового контролю, податкової міліції, іншими контролюючими та правоохоронними органами. У зв'язку з цим маємо ситуацію, коли боротьба з податковими правопорушеннями носить роз'єднаний характер і не сприяє поповненню дохідної частини бюджету.

До організаційних чинників, обумовлених вадами процесуального законодавства належить і неузгодженість у діях органів попереднього слідства та господарських судів. Відомо, що у більшості випадків процес розслідування кримінальних справ про податкові злочини супроводжується позовним провадженням, ініційованим платником податків. Звернення платника податків після порушення кримінальної справи до господарського, а в останні часи до адміністративного суду з позовом про визнання рішення по акту перевірки недійсним ускладнює розслідування.

Наступним чинником впливу на ефективність адміністрування податку на прибуток підприємств, який перебуває з правовим у тісній взаємодії, є морально-етичний фактор. Цей чинник включає цілу низку елементів, а саме: професійну й правову культуру, моральність, етику як працівників податкових органів, так і платників податків.

Нажаль, правова культура й пов'язана з нею правосвідомість у сучасному суспільстві атакуються правовим нігілізмом, який знижує ефективність впливу правового та морально-етичного факторів на організацію і функціонування системи податкового контролю. Такий стан суспільства підтверджується результатами опитування, проведеного Інститутом соціально-правових досліджень у рамках вивчення правосвідомості молоді, які показали, що ухилення від сплати податків для 85 % опитаних не є злочином. Більше того, 76 % опитаних нічого не мають проти родинних відносин з податковими злочинцями, 87,3 % - проти дружби, 90,1 % - сусідства і 7,4 % опитаних не заперечує проти свого керівника, що ухиляється від сплати податків. Як бачимо, лише незначна меншість 8,9 % не хочуть мати нічого спільного з неплатниками податків.

Варто зазначити, що кожен вид діяльності, кожна професія має власну мораль, що свідчить про зв'язок професіоналізму, професійної культури з моральністю. Професіоналізм, культура податково-контрольної діяльності – це організованість, дисциплінованість, засвоєння наукових досягнень, оволодіння мистецтвом управління як окремою особою, так і колективом співробітників, які здійснюють

податкового контролю, що зіставлений з різними витратами (грошовими, технічними, людськими та іншими) на його досягнення.

Рівень ефективності адміністрування податку на прибуток підприємств зумовлений складною взаємодією багатьох чинників – організаційного, технічного, політичного, соціально-психологічного та морально-ідеологічного характеру. Саме тому виникає об'єктивна необхідність більш детально визначити основні чинники, які впливають на ефективність адміністрування податку на прибуток підприємств в процесі фінансової діяльності органів держави та місцевого самоврядування.

Серед основних чинників, що впливають на ефективність адміністрування податку на прибуток підприємств, передусім, виділимо правовий чинник, сутність якого полягає в наявності відповідної правової основи. Саме правові норми встановлюють міру належної та дозволеної поведінки людей, забезпечують соціально-політичну, психологічну й організаційну спрямованість управлінського діяння, закріплюють нормативно оформлену директивну основу управління, визначають права і обов'язки (компетенцію) податкових органів, їхніх структурних підрозділів та службових осіб, встановлює правильне співвідношення між обсягом повноважень і відповідальністю апарату управління, закріплює найраціональніший процес управлінської діяльності, підтримує належну організованість і дисципліну учасників податкових відносин.

У процесі застосування правових норм суб'єктами здійснення податкового контролю реалізується регулююча дія права, що сприяє розвитку ініціативи, творчого ставлення до виконання службових обов'язків. Висока якість правової регламентації податкового контролю надає йому ознак законності, систематичності, стабільності й ефективності.

На підставі дослідження національної системи податкового контролю вважаємо, що діючій його правовій основі у сфері податкових відносин, пов'язаних зі своєчасною та повною сплатою податків і зборів, нажалі, притаманні негативні риси відсутності системності, повноти визначення правового статусу і методів здійснення податкового контролю, наявності протиріч і дублювання, – у зв'язку з чим вплив правового чинника на ефективність адміністрування податку на прибуток підприємств в сучасних умовах у позитивному розумінні є обмеженим.

5. Відрахування з податкового окладу передбачає стягнення з податкового окладу, що здійснюється за певний розрахунковий період.

6. Цільові податкові пільги, передбачають різні форми відстрочки справляння податків та зборів. Як приклад, механізм використання податкового кредиту [115, с. 89-91].

7. Інші податкові пільги, що надають право, зокрема суб'єктам малого підприємництва перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, за умов визначених Указом Президента “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”, [17].

Близькою за змістом є характеристика форм податкових пільг, що її наводить П.В. Мельник, зокрема він виділяє такі форми податкових пільг:

- встановлення мінімуму, що не оподатковується;
- вилучення з оподаткування певних елементів об'єкта оподаткування;
- звільнення від оподаткування певних осіб або категорій платників податків;
- зменшення податкових ставок;
- застосування цільових податкових пільг (у тому числі податкових кредитів). При цьому під податковим кредитом розуміється вид пільг, при якому звільнення стосується загальної суми податкового платежу, нарахованого до сплати. За формою надання П. Мельник поділяє кредити на зниження ставки податку, скорочення податкової суми, перенесення терміну сплати або сплата податку частинами, повернення раніше сплаченого податку (частини податку), а також зарахування раніше сплаченого податку в рахунок майбутніх платежів [90, с. 94-98].

Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” передбачено також декілька форм податкових пільг і знижок, а саме:

- звільнення від оподаткування;
- оподаткування прибутку за зниженими ставками;
- перенесення від'ємного значення об'єкта оподаткування на наступні періоди та ін.

Розглянемо кожну з форм окремо. Так не оподатковується прибуток підприємств громадських організацій інвалідів, майно яких є їх власністю, отриманий від продажу товарів (окрім підакцизних), де кількість працюючих інвалідів не менше 50 %, а фонд оплати праці становить не менше 25 % від загального фонду оплати праці.

На нашу думку, ця пільга має право на існування, особливо із соціальних позицій. Оскільки це дає хоч невелику надію працевлаштування інвалідів.

Не оподатковується також прибуток, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів цього виробництва та зниження цін на такі продукти. Ця пільга також має право на існування, оскільки має виражений соціальний характер, з однієї сторони, та має на меті підтримку вітчизняного виробника. До того ж механізм надання такої пільги побудовано таким чином, що прибуток, отриманий від надання такої пільги залишається в Україні.

Законодавець передбачив також, що до 1 січня 2009 р. звільняється від оподаткування прибуток видавництва, підприємств поліграфії та розповсюджувачів книжкової продукції, отриманий від видавничої діяльності вироблених в Україні, окрім видань рекламного та еротичного характеру. Обов'язковою умовою при цьому є спрямування прибутку на переоснащення видавничо-поліграфічної галузі.

На нашу думку, у даному випадку краще було б розглянути можливість надання таким підприємствам інвестиційної податкової знижки або ж інвестиційного податкового кредиту, про які мова піде нижче.

Стосовно оподаткування прибутку за зниженими ставками, то за ставкою 0% оподатковуються доходи страховиків від страхової діяльності при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, за ставкою 3% – при виконанні договорів з інших видів страхування. На нашу думку, такі ставки є обґрунтованими, враховуючи специфічний вид діяльності страховиків.

Багато суперечок викликає питання оподаткування збиткових підприємств. Згідно із п. 6.1. ст. 6 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, якщо об’єкт оподаткування платника податку з числа резидентів за результатами податкового року має від’ємне значення, то сума такого від’ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Якщо ж збитки декларуються протягом чотирьох податкових періодів, то податковий орган має право провести позачергову перевірку. Але збитковість вітчизняних підприємств є одним з найголовніших питань сьогодення (рис. 2.3.).

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Характеристика чинників, що впливають на ефективність адміністрування податку на прибуток підприємств

Податковий контроль як функцію державного управління необхідно оцінювати не за витраченими зусиллями й коштами, а, передусім, за рівнем ефективності податково-контрольної діяльності. Складність, суперечливість і динамізм сучасного розвитку держави потребують прискорення реформування всієї державно-управлінської системи, удосконалення податкового контролю за своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів до державного та місцевих бюджетів. Саме тому визначення чинників ефективності адміністрування податків і зборів, зокрема податку на прибуток підприємств як управлінської функції, яка реалізується спеціалізованими органами держави має свою значущість.

Ефективним податковий контроль за здійсненням податкових платежів, пов'язаних з повнотою та своєчасністю виконання платниками податків фінансових зобов'язань перед бюджетами буде лише у тому випадку, якщо контрольна діяльність, тобто реалізація функцій системи суб'єктів податкового контролю, забезпечить вирішення завдань, які стоять перед ними, і бажаного суспільно-корисного результату.

Серед багатьох існуючих підходів до визначення категорії “ефективність”, вважаємо найбільш вдалим тлумачення, що його надав В.В. Цветков. На його думку, у вузькому розумінні ефективність – це результат, наслідок якихось причин, сил, діянь, тоді як у широкому – це відносини, що складаються в суспільстві з приводу економії часу в усіх формах їх прояву в процесі функціонування робочої сили, економії, визначеною метою, основними економічними законами формациї, а ефективність управління визначена ним як ефект (результат), що зіставлений з витратами на його досягнення [120].

Беручи до уваги, що адміністрування податків взагалі і податку на прибуток підприємств зокрема є функцією державного управління, це дає підстави застосувати загальну модель визначення ефективності управління податкового контролю і сформулювати поняття його ефективності як результату податково-контрольної діяльності органів

Оцінюючи систему податкових пільг у прибутковому оподаткуванні, необхідно врахувати такі моменти:

- пільги не є ідеальним інструментом державного регулювання. Тому перш ніж запровадити ту чи іншу пільгу, необхідно зіставити переваги та вади її надання;

- можна виділити більш і менш прийнятні види пільг. Зокрема, до більш прийнятних відносять інвестиційні та соціальні пільги, до менш прийнятних – спеціальні пільги, що надаються окремим категоріям платників.

Варто завжди пам'ятати про те, що пільги значно ускладнюють адміністрування податків і підвищують вимоги до органів, що виконують відповідні функції. Тому з позицій оптимізації варто обмежити перелік пільг, залишивши для підприємств пільги інвестиційного спрямування на поворотній основі. А загалом підводячи загальні підсумки аналізу, слід зазначити, що податкові пільги – це лише інструмент, а не мета податкової політики. Ефективним він може бути тільки за умови використання в межах загальної стратегії розвитку держави. Перш за все, потрібно чітко визначити стратегічну мету національної економічної політики, ідентифікувати проблеми й обґрунтувати методи їх вирішення. І тільки в межах такого комплексного підходу податкові пільги можуть бути успішно реалізовані.

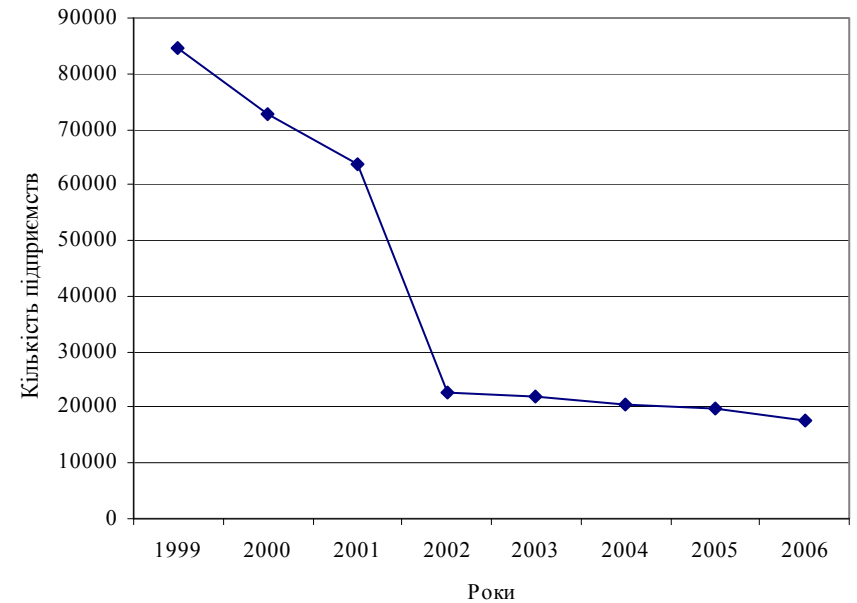


Рис. 2.3. Динаміка кількості збиткових підприємств за 2001-2006 рр.

Як видно з графіка, кількість збиткових підприємств в Україні зменшується. Порівняно з 2001 роком їх кількість зменшилась до 20503, що становить 4,5% кількості платників, що сплачують податок на прибуток. Проте сума від'ємного значення об'єкта оподаткування протягом останніх років постійно збільшується і зросла більше ніж у два рази. (рис. 2.4.)

Практика перенесення збитків на наступні податкові періоди існує і в розвинених країнах. Але там доцільність такого перенесення обґрунтовується необхідністю запобігання дискримінації підприємств, які йдуть на ризик, що може призвести до збитків. Основною причиною ризику, яка виправдовує підтримку збиткових підприємств, є інноваційно-інвестиційна діяльність. Натомість, податкові преференції в Україні надаються підприємствам, основними причинами збитковості яких є зношеність обладнання, відсталість технологій, недосконалий менеджмент, низька якість продукції. Як наголошують науковці, це сприяє консервації їхньої відсталості та неефективності, гальмуванню ринкових перетворень [47, с. 168].

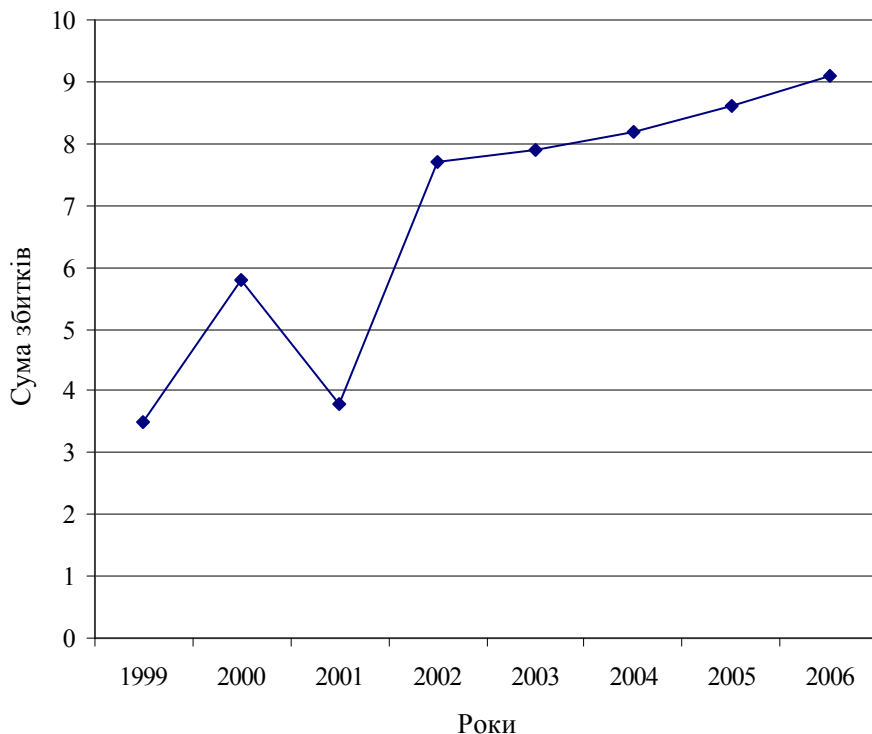


Рис. 2.4. Динаміка сум задекларованих збитків (млрд. грн)

Крім того, така підтримка перетворилась на один із засобів податкового планування, яке враховуючи масштаби ухилення від сплати податків сприяє не вирішенню, а подальшому загостренню проблеми. Надання підприємствам права переносити збитки на наступні податкові періоди стало однією з причин зниження їх рентабельності та зростання частки збиткових підприємств. Незважаючи на економічне зростання, протягом 2002-2005 рр. рентабельність від операційної діяльності промислових підприємств зменшилась в 1,4 рази, а порівняно з 2000 р – в 1,8 рази.

Характерно, що навіть у таких рентабельних сферах, як торгівля, ресторанний і готельний бізнес частка збиткових підприємств у 2005 році становила відповідно 40,8 та 45,2 %, що видається малоймовірним і нашоухе на думку знову-таки про штучну збитковість [146].

Якою ж має бути політика пільгового оподаткування, виходячи з проекту Податкового кодексу України?

З метою створення сприятливих умов інвестиційної діяльності та зростання обсягів залучення недержавних інвестицій в економіку України, до проекту Податкового кодексу законодавцем включені розділи та статті з питання застосування спеціальних режимів оподаткування у спеціальних (вільних) економічних зонах та на територіях пріоритетного розвитку, у яких передбачається таке.

Зокрема, суб'єктам господарювання, що впроваджують інвестиційні проекти у СЕЗ буде надаватися державна підтримка шляхом надання інвестиційно-інноваційного податкового кредиту з податку на прибуток підприємства строком на три роки.

З метою стимулювання розвитку депресивних територій для суб'єктів господарювання, що впроваджують інвестиційні проекти на територіях пріоритетного розвитку пропонується запровадити спеціальний режим оподаткування прибутку підприємств, шляхом надання податкової пільги у розмірі 50% суми нарахованого податку на прибуток протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку.

Однак варто зазначити, що вказані норми проекту Податкового кодексу викликали неоднозначне сприйняття як платниками податків, так і заінтересованими центральними органами влади, оскільки на даний час не набрали чинності спеціальні закони України з питань створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон та територій пріоритетного розвитку.

Через відсутність на даний час законодавчої основи для застосування спеціальних режимів оподаткування у СЕЗ та на ТПР, не опрацьований чіткий механізм практичного застосування таких спеціальних режимів та не визначене коло суб'єктів, які будуть його використовувати. Це може спричинити до використання окремими суб'єктам господарювання, що здійснюють інвестиційну діяльність на вказаних територіях, різноманітних схем ухилення від оподаткування та мінімізації ними податкових зобов'язань.

Враховуючи наведене, з метою вирішення вказаних проблем, Прикінцевими положеннями проекту Податкового кодексу передбачено, що підрозділи 4 та 5 розділу XVII „Спеціальні податкові режими” набувають чинності з дня набрання чинності спеціальними законами України з питань створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон, територій пріоритетного розвитку та стимулювання розвитку регіонів.

інноваційній галузі. При застосуванні такої податкової пільги до недержавних підприємств, що займаються інноваційною діяльністю, держава безповоротно втрачає половину податкових надходжень до бюджету, які вона має отримувати від цих підприємств. Отже, за сучасних умов бажано обмежити застосування 50% податкової пільги лише державними підприємствами інноваційного профілю.

Враховуючи обмежені можливості використання бюджетних коштів для фінансової підтримки інвестиційної діяльності підприємств, перевага має віддаватись таким стимуляторам, застосування яких не призводить до втрат надходжень до бюджету. Іншими словами, механізм податкового стимулювання інвестиційної активності повинен узгоджувати між собою стимулюючу і фіскальну функції податку на прибуток підприємств. Цього можна досягти лише на основі вдосконалення умов надання підприємствам інвестиційно спрямованих податкових пільг.

На нашу думку, за своєю природою податкові пільги інвестиційної спрямованості не можуть бути трансфертами, адже їх призначення – вирішувати безпосередньо економічні проблеми, забезпечувати приріст капіталу на новій техніко-технологічній базі з метою збільшення обсягів виробництва при одночасному підвищенні його ефективності. Відтак, податкові пільги інвестиційної спрямованості мають застосовуватись лише для впровадження ефективних інвестиційних проєктів, завдяки чому вони будуть окупними для державного бюджету за рахунок забезпечення достатнього приросту податкової бази. Для цього необхідно, щоб податкові пільги були пов'язані з її економічними результатами на основі дотримання підприємством як власного інтересу, так і податкових зобов'язань перед державою.

Відтак, одним з першочергових завдань оптимізації системи прибуткового оподаткування має стати перегляд чинних податкових пільг. Сьогодні пільги надаються, як було зазначено вище, тим підприємствам, у яких гірші показники діяльності, що зовсім нелогічно з макроекономічної точки зору. Мабуть, неефективні суб'єкти господарювання держава підтримує з метою збереження робочих місць і забезпечення хоча б мінімальних податкових надходжень завдяки внесенню окремих податків до ціни виготовлюваної продукції, але така практика, по-перше, вступає у протиріччя з проголошеним курсом на інноваційне оновлення промисловості, по-друге, гальмує ініціативу сумлінних платників податків, по-третє – веде до невиправданого скорочення бюджетних надходжень.

Існує багато способів легально зменшити суму прибутку або взагалі задекларувати збитки. Наприклад, передоплати за надані послуги включаються до валових витрат у момент перерахування коштів, тому якщо здійснити такі передоплати на кінець звітного періоду, можна зменшити суму оподатковуваного прибутку. Як правило, платежі перераховуються фірмам-нерезидентам, фіктивним фірмам, збитковим підприємствам, які також податок на прибуток не сплачують. Таким чином, досить часто за даними бухгалтерського обліку підприємство має балансовий прибуток, а за даними податкового обліку – збиток.

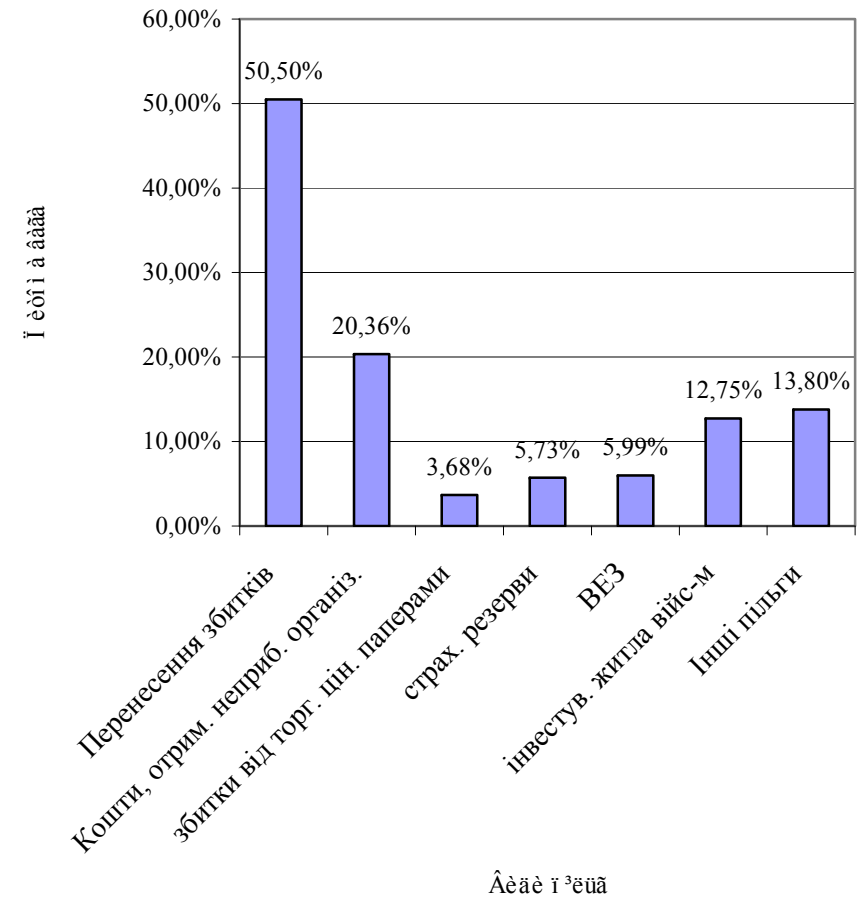


Рис. 2.5. Діаграма пільг щодо сплати податку на прибуток

На основі проведеного дослідження можна стверджувати, що оподаткування прибутку юридичних осіб є порівняно новою формою оподаткування, яка набула найбільшого поширення після Першої світової війни. Основна причина його введення – великі дефіцити бюджетів внаслідок ведення воєнних дій, тобто першочерговою функцією податку на прибуток підприємств була фіскальна її складова.

Корпораційний податок почав поєднувати в собі первинні форми оподаткування прибутку – промисловий податок та податок на грошові капітали. Таке поєднання досить позитивно позначилося на розвитку бізнесу, особливо великого. Після введення корпораційного податку (друга половина ХХ ст.), в основному як фіскального інструмента та засобу призупинення воєнних дій, він почав носити суто регулятивний та стимулюючий характер по відношенню до підприємницької діяльності, що проявлялося в ліквідації податку на надприбуток, зменшенні ставок податку на прибуток підприємств та широкомасштабному введенні податку на прибуток підприємств інвестиційно-інноваційного характеру.

Проведений аналіз також засвідчив, що доцільність введення цього податку не викликає сумнівів ні з фіскальної, ні з регулятивної позиції, єдина проблема, як зазначали Є. Селігман та Р. Стурм, криється в дефіциті високого рівня суспільної моралі та політичної чесності. До цієї проблеми можна також додати проблему вміння використовувати податок на прибуток підприємств з метою регулювання економічної активності на певних етапах економічного розвитку.

Тобто, запровадження тих чи інших інструментів податку на прибуток підприємств потребує не тільки виваженого підходу, а й вчасного його застосування. Наприклад, в США енергетичну кризу 1970-х років вдалося подолати з мінімальними наслідками для економіки шляхом запровадження пільг інвестиційного характеру, що масово “оживили” інвестиційну активність бізнесу. І зовсім протилежний приклад в Україні – до 1995 року, коли пік гіперінфляції досяг свого апогею, запроваджувалися масові пільги інвестиційного характеру, що *a priori* не могли себе реалізувати в тих економічних умовах.

Значення прибуткового оподаткування у ринковій економіці можна показати через функції, які воно виконує у господарському механізмі. Адже функції будь-якої економічної категорії розкривають її сутність, внутрішній зміст і значення. Відповідно функції прибуткових податків є проявом їх сутності з урахуванням того, що самі податки є породженням держави.

Однією з альтернатив також може бути інвестиційний податковий кредит – відстрочення сплати податку на прибуток, що надається суб’єктові підприємницької діяльності на визначений строк з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм і з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податкових коштів завдяки загальному зростанню прибутку, одержаного від реалізації цих програм.

Інвестиційний кредит є досить збалансованим методом податкового стимулювання, оскільки повною мірою відповідає фінансовим інтересам як держави, так і підприємств. Для держави кредитно-податкова форма фінансування інвестиційної діяльності підприємств означає, що кошти, які вона тимчасово втрачає від зменшення податкових надходжень до бюджету, через певний період будуть повернені. Крім цього, у довгостроковій перспективі держава може розраховувати на збільшення податкових надходжень до бюджету, оскільки інвестиції в кінцевому підсумку забезпечують приріст податкової бази у формі прибутку.

Підприємства, які користуються інвестиційним податковим кредитом, теж дістають значні переваги. Адже при використанні фінансового кредиту позичальник, крім повернення суми кредиту має додатково сплатити відсотки за користування кредитом.

Інвестиційний податковий кредит є безплатним. На перший погляд застосування в Україні інвестиційного податкового кредиту передбачено Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, але умови використання цього кредиту залишаються нерегульованими. Згідно з наведеним у Законі визначенням інвестиційного податкового кредиту, сферою його застосування є інноваційна діяльність підприємств, тобто діяльність спрямована на створення і освоєння виробництв нових технологій та продукції.

Крім того, у даному Законі передбачаються особливості оподаткування прибутку інноваційних центрів. Так, відповідно до нього прибуток, отриманий інноваційними центрами оподатковується за ставкою 50% від базової ставки, але поширюється це лише на інноваційні центри, внесені до державного реєстру. Податкова знижка у розмірі 50% за своєю суттю означає надання підприємству податкової субсидії з боку держави. У межах державного сектора економіки, до якого входять і державні інноваційні центри, надання таких субсидій не є втратою для держави, а лише свідчить про збільшення її капіталу в

Таким чином, у 2006 році загальна тенденція до скорочення пільговиків зберігалася. Варто зазначити, що за результатами перевірок органами Державної податкової служби порушень законодавства у частині надання пільг не виявлено.

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що неефективність діючих податкових пільг викликана не тільки недостатнім контролем або нечесністю платників податків, адже по аналізованому регіону порушень не виявлено, всі пільговики – сумлінні платники податків. Головний недолік криється у самому механізмі наданні податкових пільг. Тому говорити про повну їх відміну недоцільно.

Необхідно здійснити пошук альтернатив, які б, з однієї сторони, не мали негативного впливу на інвестиційний клімат в державі, а, з іншої сторони, – були б вигідні самій державі. Однією з таких альтернатив може бути зниження податку на прибуток підприємства у розмірі певного відсотка приросту інвестицій в обладнання, яке отримало назву податкового інвестиційного кредиту. Для України це було б своєрідним підходом до гнучкості системи прибуткового оподаткування.

У світі отримали розповсюдження різні види податкових кредитів. Наприклад, інвестиційна знижка надається при оподаткуванні прибутку корпорацій у рік придбання основного обладнання. Вона встановлюється у відсотках до загального обсягу нових капітальних вкладень і вираховується безпосередньо із суми податку. Інвестиційна знижка не змінює вартості основних засобів і тому не впливає на амортизаційні відрахування. Сума знижки залишається у розпорядженні корпорації з метою оновлення основного капіталу.

У Німеччині основним видом підтримки зі сторони федерації і земель слугує надбавка до інвестицій у розмірі 10 % від загального обсягу капітальних вкладень, які не підлягають оподаткуванню [108].

Інвестиційна податкова знижка застосовується також в Нідерландах. Вона складає 12,5 % від затрат компанії на нове обладнання і виробниче будівництво. Компаніям, якікладають кошти в енергозберігаюче обладнання і очисні споруди, розмір знижки збільшується в залежності від розміру останніх.

В Японії вирахуванню із податку на прибуток підлягає в середньому 7 % затрат на енергозберігаюче обладнання, що дозволяє замінювати нафту на альтернативні енергоносії, а також на обладнання, призначене для зменшення забруднення навколишнього середовища.

Варто проаналізувати також питому вагу сум отриманих пільг з податку на прибуток в розрізі регіонів. Так зокрема, найбільша питома вага втрат бюджету через надання пільг по податку на прибуток припадає на ті області, де розташовані вільні економічні зони та території пріоритетного розвитку, але лідерство припадає на м. Севастополь. Донецька, Одеська, Рівненська, Сумська та Полтавська області мають рівень втрат бюджету в середньому 10%. Тому просто запровадити мораторій на затвердження нових інвестиційних проектів недостатньо. Стверджувати однозначно про те, що більшість підприємств ухиляються від сплати податків шляхом незаконного використання пільг теж не можна.

Про це свідчить аналіз, проведений за даними Балтської МДПІ. Станом на 01 жовтня 2006 року на обліку в Балтської МДПІ знаходилось 905 юридичних осіб платників податків. З них 186 платників скористалися 229 пільгами по п'ятьом видам податків на загальну суму 5679,6 тис. грн, в тому числі пільг з державного бюджету надано на суму 4960,6 тис. грн. У порівнянні з відповідним періодом 2005 року, за 9 місяців 2006 року відбулося зменшення кількості платників на 6 одиниць при одночасному збільшенні кількості пільговиків на 13 одиниць, також значно збільшилися надходження за 9 місяців 2006 року: до зведеного бюджету надійшло 9417,6 тис. грн., що на 36,2 тис. грн (або 100,4 %) більше, до державного – 2427,3 тис. грн (на 387,0 тис. грн, або 119,0 %), більше, ніж за 9 місяців 2005 року, при одночасному збільшенні суми наданих пільг на 2629,3 тис. грн (186,2 %) до зведеного, та на 2616,0 тис. грн (211,6 %) до державного бюджету (табл. 2.2.).

Із наведених у таблиці даних можна зробити висновок, що при збільшенні обсягів надходжень на 36,2 тис. грн значно збільшилася сума пільг, наданих за 9 місяців 2006 року, а саме на 2629,3 тис. грн. Таке збільшення відбулося за рахунок збільшення суми наданих пільг по податку на додану вартість – 4746,1 тис. грн, щодо податку на прибуток, то у 2005 році порівняно з 2004 роком по даному виду податку бюджет втратив 101 тис. грн, або 3,3% від загальної суми наданих пільг. Сума наданих пільг перевищує фактичні надходження по цьому податку і становить 112% від надходжень податку. Порівняно з минулим роком сума пільг наданих по прибутку зменшилась на 269,5 тис. грн. Відділом прямих та непрямих податків з початку року було перевірено 8 пільговиків щодо обґрунтованості користування пільгами, порушень не виявлено.

У 2006 році по даному виду податку бюджет втратив 76,7 тис. грн, або 1,35 % від загальної суми наданих пільг. Порівняно з 9 місяцями 2005 року сума пільг наданих по податку на прибуток підприємств зменшилась на 24,3 тис. грн, при одночасному збільшенні суми надходжень на 50,7 тис. грн.

Таблиця 2.2

Динаміка пільг в розрізі податків по Балтській МДП¹

Період	Показники	Всього	Податок на прибуток	Плата за землю	ПДВ
2004 рік	Сума пільг	7084,8	370,5	750,1	5957
	Сума надходжень	10437,1	112,3	1211,5	1449,1
	К-сть платників	943	162	239	376
	К-сть пільговиків	209	38	99	87
	К-сть пільг	266	38	112	111
	Питома вага пільг в надходженнях	68%	330%	62%	411%
	Питома вага пільговиків в платниках	22%	23%	41%	23%
	2005 рік	Сума пільг	3050,3	101	684,8
Сума надходжень		9381,4	90	1021,1	1480,7
К-сть платників		911	157	228	342
К-сть пільговиків		173	24	97	68
К-сть пільг		226	24	113	84
Питома вага пільг в надходженнях		33%	112%	67%	152%
Питома вага пільговиків в платниках		19%	15%	43%	20%
Відхилення		Суми пільг	-4034,5	-269,5	-65,3
	Суми надходжень	-1055,7	-22,3	-190,4	31,6
	К-сті платників	-32	-5	-11	-34
	К-сті пільговиків	-36	-14	-2	-19
	К-сті пільг	-40	-14	1	-27
	Питома вага пільг в надходженнях	-35%	-218%	5%	-259%
	Питома вага пільговиків в платниках	-3%	-8%	1%	-3%
	Темп росту	Суми пільг	43,1%	27,3%	91,3%
Суми надходжень		89,9%	80,1%	84,3%	102,2%
К-сті платників		96,6%	96,9%	95,4%	91,0%
К-сті пільговиків		82,8%	63,2%	98,0%	78,2%
К-сті пільг		85,0%	63,2%	100,9%	75,7%
Питома вага пільг в надходженнях		47,9%	34,0%	108,3%	37,1%
Питома вага пільговиків в платниках		85,7%	65,2%	102,7%	85,9%

Продовження таблиці 2.18

Період	Показники	Всього	Податок на прибуток	Плата за землю	ПДВ
2006 рік	Сума пільг	5679,6	76,7	695,8	4746,1
	Сума надходжень	9417,6	140,7	1452,1	1597,3
	К-сть платників	905	139	226	335
	К-сть пільговиків	186	16	105	72
	К-сть пільг	229	16	123	85
	Питома вага пільг в надходженнях	60%	55%	48%	297%
	Питома вага пільговиків в платниках	1%	12%	46%	21%
	Відхилення	Суми пільг	2629,3	-24,3	11
Суми надходжень		36,2	50,7	431	116,6
К-сті платників		-6	-18	-2	-7
К-сті пільговиків		13	-8	8	4
К-сті пільг		3	-8	10	1
Питома вага пільг в надходженнях		28%	-58%	-19%	145%
Питома вага пільговиків в платниках		2%	-4%	4%	2%
Темп росту		Суми пільг	186,2%	75,9%	101,6%
	Суми надходжень	100,4%	156,3%	142,2%	107,9%
	К-сті платників	99,3%	88,5%	99,1%	98,0%
	К-сті пільговиків	107,5%	66,7%	108,2%	105,9%
	К-сті пільг	101,3%	66,7%	108,8%	101,2%
	Питома вага пільг в надходженнях	185,5%	48,6%	71,4%	194,9%
	Питома вага пільговиків в платниках	108,2%	75,3%	109,2%	108,1%

Спостерігається зменшення сум наданих пільг при одночасному зменшенні кількості пільг на 8 та пільговиків на 8 одиниць. Питома вага пільг в фактичних надходженнях складає 55 %, питома вага пільговиків в платниках складає 12%, що на 58 % та на 4 % відповідно менше, ніж у відповідному періоді 2005 року. Таким чином, величина втрат бюджету через пільги по податку на прибуток невелика, але це не виправдовує їх безповоротного характеру. Адже в розвинутих західних країнах такі пільги мають інвестиційне спрямування.

¹ Розраховано за оперативними даними Балтської МДП