

УДК 336.226.1:658.11

JEL Classification: F38, H20, H71

DOI: 10.15587/2312-8372.2019.160934

АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ ФАКТОРОВ НА НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ В УКРАИНЕ

Шкулипа Л. В.

1. Введение

Налог на прибыль предприятий относится к группе обязательных сборов, которые приносят наибольшую долю доходов в государственном бюджете Украины. Кроме фискальной, он также выполняет регулятивную и стимулирующую функции, перераспределяя капитал и влияя на развитие предпринимательства в отдельных отраслях. Изучение особенностей налога на прибыль предприятий и моделирования его поступлений чрезвычайно важно, а влияние макроуровня – прямо пропорционально. Актуальность исследования объясняется современными реалиями, в которых возникает потребность постоянного поиска оптимальной фискальной политики, в частности относительно налогообложения капитала, которая соответствовала бы уровню развития экономической системы, этапа накопления капитала и его распределения. Анализ последних публикаций показывает, что проблема в распределении налога на прибыль между разными уровнями бюджетной системы существует [1], а поступления налогов на прибыль имеют моделирующий характер, то есть влияют и сами под влиянием факторов [2]. Для решения этих задач *целью исследования* является определить эти факторы, влияющие на поступления налога на прибыль предприятий, проанализировав динамику развития и особенности этого вида денежного взыскания в Украине за последние годы. Поэтому *объектом исследования* выбираем факторы, способные прямо или косвенно повлиять на налог на прибыль как на локальном, так и макроуровне.

2. Методика проведения исследований

В ходе исследования применены общенаучные и специальные методы и приемы познания. С помощью абстрактно-логического метода исследовано значимое место налога на прибыль в национальной экономике страны. Методы аналогии, диалектический метод и системный подход использовались для сравнения налога и его факторов между другими странами. С помощью методов индукции и дедукции обоснованы факторы по улучшению налоговой политики и действующих реформ. Диалектический метод познания в сочетании с наблюдением и сопоставлением позволил доказать, что налог на прибыль существенно повлиял на экономику страны, ее доходы и денежные потоки в итоге всех налоговых изменений.

3. Результаты исследования

Динамику поступлений налога на прибыль предприятий в бюджет

Украины в течение 2014–2017 гг. иллюстрирует табл. 1.

Таблица 1

Доходы сводного бюджета Украины за 2014–2017 гг.

Показатель	2014		2015		2016		2017	
	млрд. дол.	% до ВВП	млрд. дол.	% до ВВП	млрд. дол.	% до ВВП	млрд. дол.	% до ВВП
Доходы, в том числе на:	35,06	17,7	25,66	20,6	20,33	21,1	23,02	21,0
налог на прибыль предприятий	4,99	2,5	2,18	1,7	2,2	2,3	2,46	2,2
налог на добавленную стоимость	23,67	11,9	15,48	12,4	13,3	13,8	15,93	14,6
акцизный налог	5,62	2,8	3,96	3,2	3,63	3,8	3,98	3,6
налог на доходы физических лиц	1,59	0,8	2,83	2,3	2,41	2,5	2,75	2,5
плата за пользование недрами	2,28	1,1	2,31	1,9	1,6	1,7	1,61	1,5

Примечание: составлено на основе [3] с учетом значимых изменений курса валют в Украине: 2014 г. – 7,993 грн. за 1 дол., 2015 г. – 15,9543 грн. за 1 дол., 2016 г. – 24,7922 грн. за 1 дол., 2017 г. – 27,23 грн. за 1 дол.

Как показывает табл. 1, основное регулирующее воздействие на экономику оказывают налог на добавленную стоимость, акцизный сбор, налог на прибыль предприятий, на доходы физических лиц. Доля налога на прибыль предприятий в структуре поступлений государственного бюджета в 2017 г. составила 2,2 % к ВВП, что на 0,1 % меньше по сравнению с 2016 г.

Следует отметить, что тенденции поступлений налога на прибыль в бюджет Украины за указанный период имели неоднозначный характер. Фискальная служба Украины объясняет это в своем отчете за 2017 г. выполнением индикативного показателя Минфина (общий фонд государственного бюджета) только на 95,3 % (рис. 1).

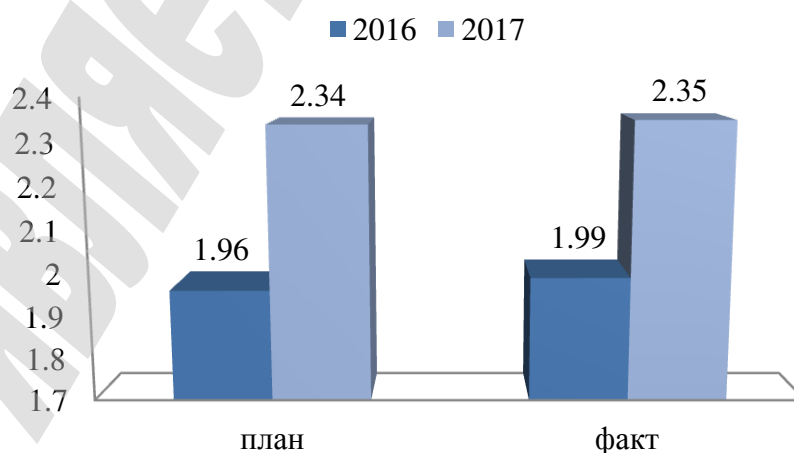


Рис. 1. Сравнительный анализ выполнения индикативных показателей по налогу на прибыль в 2016–2017 гг., млрд. дол. [4]

Такое недовыполнение индикативных показателей поступлений Минфина по части чистой прибыли (дохода) вызвано уменьшением в III квартале 2017 суммы части чистой прибыли (дохода), задекларированная к уплате плательщиками по строке 09 «Часть чистой прибыли (дохода), подлежащей уплате» налогового расчета части чистой прибыли (дохода). Эта часть чистой прибыли, подлежащей уплате в государственный бюджет государственными унитарными предприятиями и их объединениями (начисления за третий квартал 2017 составила 0,07 млрд. дол., что составляет меньше плана), а также рост налогового долга по этому платежу [5]. Кроме этой причины, с 2011 по 2016 г. ставка налога на прибыль снизилась с 25 % до 18 %.

Налог на прибыль достаточно эффективно используется при регулировании инвестиционной активности, развития малого бизнеса, привлечения в страну иностранного капитала путем предоставления государством различных льгот и установления налоговых ставок. Согласно п. 30.9 ст. 30 Налогового кодекса Украины [6], налоговые льготы предоставляются путем:

- налогового вычета (скидки), что уменьшает базу налогообложения к начислению налога;
- уменьшения налогового обязательства после начисления налога;
- понижения ставки налога;
- освобождения от уплаты налога [7].

Если в 2011 г. было 55 оснований для получения других налоговых льгот по налогу на прибыль предприятий, то в 2013 г. количество оснований возросло до 77. А именно: в 2014 г. – до 87, а в 2015–2016 гг. количество оснований для получения льгот сократилась в 4 раза – до 24 и 22, соответственно.

Сегодня льготы по налогу на прибыль предприятий учитываются в двух направлениях: «льготы, которые являются потерями доходов бюджета» и «другие налоговые льготы». Подробный перечень налоговых льгот, предоставляемых предприятиям в каждом налоговом году утверждается Государственной фискальной службой Украины в соответствующих справочниках налоговых льгот. Согласно справочнику налоговых льгот № 83/1 и № 83/2 [7], в 2017 г. действует 13 «льгот, которые являются потерями бюджета» и 27 «других льгот». В том числе 22 льготы, связанные с освобождением от уплаты налога участников соответствующих международных соглашений [8].

Поэтому, проанализировав динамику развития и особенности налога на прибыль в Украине за последние годы, можно отнести к факторам, влияющих на данный вид взысканий с предприятий, следующее:

- размер ставки этого вида взысканий;
- объем финансовых результатов производственных учреждений и организаций до налогообложения;
- ВВП, расходы на научно-технические работы и сезонные особенности его действия и администрирования.

С 2011 по 2016 г. ставка налога на прибыль в Украине снизилась с 25 % до 18 % и сегодня является одной из самых низких среди стран ЕС (рис. 2).

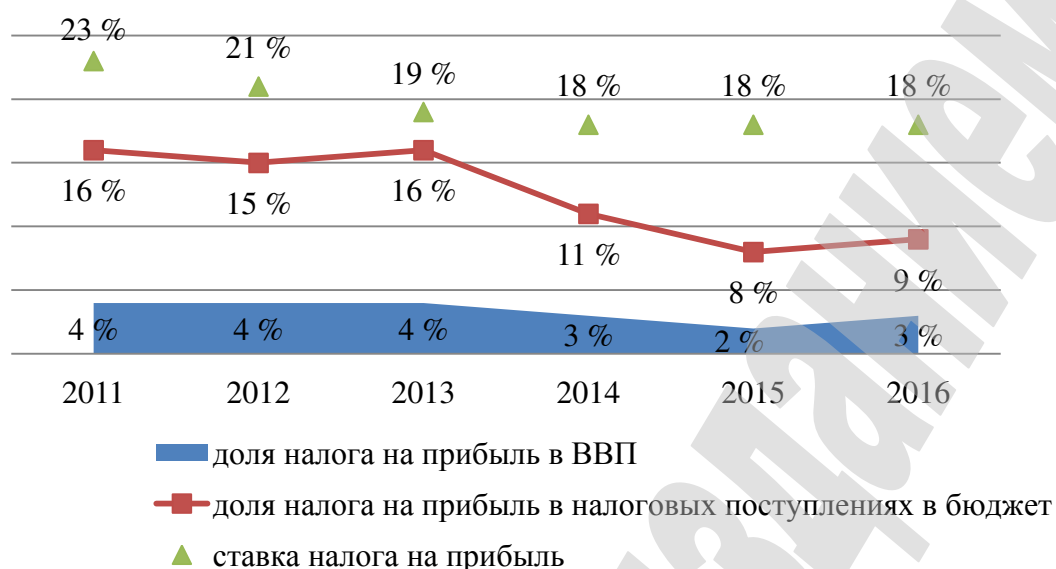


Рис. 2. Динамика удельного веса налога на прибыль в ВВП и налоговых поступлениях сводного бюджета, % (рассчитано по данным Казначейства, Госкомстата [9] за 2014–2016 гг. без учета временно оккупированной территории Автономной Республики Крым и части зоны проведения АТО (Антитеррористической операции))

В результате налоговых реформ 2014–2016 – снижение ставки налога, изменения в контингенте плательщиков, перечня налоговых льгот, экономический кризис повлияли на реализацию как фискальной, так и регулирующей функции налога на прибыль.

Согласно официальным данным доля налога на прибыль в ВВП имеет тенденцию к снижению и приближается к среднему уровню в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). В 2010–2015 гг. в указанных странах этот показатель находился в среднем на уровне 2,8 % ВВП. Наиболее низкий он в Эстонии (0,3 % ВВП), Словении и Латвии (1,5 %), Германии и Греции (1,7 %), наиболее высокий – в Норвегии (8,4 %), Люксембурге (4,9 %), Республике Чехия (3,4 %) [10].

Как видно из рис. 3, за период с 2011 по 2016 г. в Украине доля поступлений налога на прибыль в ВВП уменьшилась на 1,7 пунктов. На это, среди прочего, повлияли изменения в механизме начисления и уплаты налога на прибыль, а также рост номинальных поступлений от других налогов и инфляции. Однако, несмотря на сложный механизм администрирования налога на прибыль и контролируя за полнотой его уплаты, существуют возможности минимизировать или скрыть объекты налогообложения. Хотя, в Украине этот налог остается одним из четырех бюджетообразующих.

Налог на прибыль предприятий в Украине можно характеризовать как аналог распространенного в мире налога на прибыль корпораций. Статистические данные государств ОЭСР свидетельствуют, что доля корпоративного налога (аналог отечественного налога) в налоговых поступлениях в разных странах различна. Низкой она является в налоговых поступлениях Финляндии, Венгрии, Словении (4 % налоговых поступлений),

самой высокой – в Норвегии (17 %), Чили (21 % налоговых поступлений) [3]. Причиной этого является различия не только в размере налога, но и в условиях отнесения предприятия к корпорации, налогообложения доходов от нефти, степень размывания базы корпоративным налогом, использование других инструментов для отсрочки налоговых платежей [8].

Известно, что налог на прибыль предприятий платят субъекты хозяйствования – юридические лица, осуществляющие хозяйственную деятельность как на территории Украины, так и за ее пределами. При этом, наиболее влиятельными являются крупные налогоплательщики, к которым с 01.01.2017 относятся юридические лица или постоянные представительства нерезидентов на территории Украины. Их объем дохода от всех видов деятельности за последние 4 последовательных налоговых (отчетных) квартала превышает 40 млн. дол. (до 2017 г. – 18,36 млн. дол.). Общая сумма платежей, уплаченных в бюджет страны за этот же период превышает 0,73 млн. дол. [3]. Такие изменения привели к сокращению их количества.

Следует отметить, что крупные налогоплательщики, которых меньше 1 % юридических лиц в Украине в целом, имеют большое фискальное значение, поскольку обеспечивают около 55–59 % поступлений налога на прибыль в сводный бюджет. Так, по результатам 2016 наибольшую сумму налога на прибыль в сводный бюджет Украины было уплачено:

- ПАО «Укргаздобування» (Naftogaz, Ukrgasvydobuvannya), Киев (149,25 млн. дол. или 10,5 %);
- ПАО «Укртрансгаз» (Naftogaz, Ukrtransgas), Киев (1000,13 млн. дол. или 9,2 %);
- ПАО «Мотор Сич» (Motor Sich), Запорожье (76,63 млн. дол. или 5,4 %);
- ПАО «Запорожский металлургический комбинат «Запорожсталь» (68,58 млн. дол.);
- ЧАО «Нефтегаздобыча» (DTEK), Киев (56,47 млн. дол.);
- ГП «Администрация морских портов Украины» (Ukrainian Sea Ports Authority), Киев (52,44 млн. дол.);
- ГП «НАЭК «Энергоатом» (NNEGC «EnergoAtom»), Киев (44,37 млн. дол.) [1].

В 2016 году почти 60 % налоговых поступлений в сводный бюджет поступило от частных предприятий, 14 % – от государственных и коммунальных предприятий, 21 % – от иностранных предприятий и компаний, созданных с участием иностранного капитала (рис. 3).

Из рис. 3, по состоянию на 31.12.2016 предприятия частного сектора обеспечили увеличение поступлений налога на прибыль предприятий на 3 %. А доля поступлений от иностранных юридических лиц и предприятий с иностранным капиталом снизилась на 6 % по сравнению с 2015 г.

Следующий фактор – объем прибыли (с учетом его сезонных особенностей). Сезонность поступлений налога связана с особенностями его администрирования и спецификой предпринимательской деятельности. К ним относятся уплата налога согласно декларации, а также выполнение планов предприятий по прибыли в конце года. Весомую долю расходов предприятий торговли составляет стоимость услуг, что входит в себестоимость.

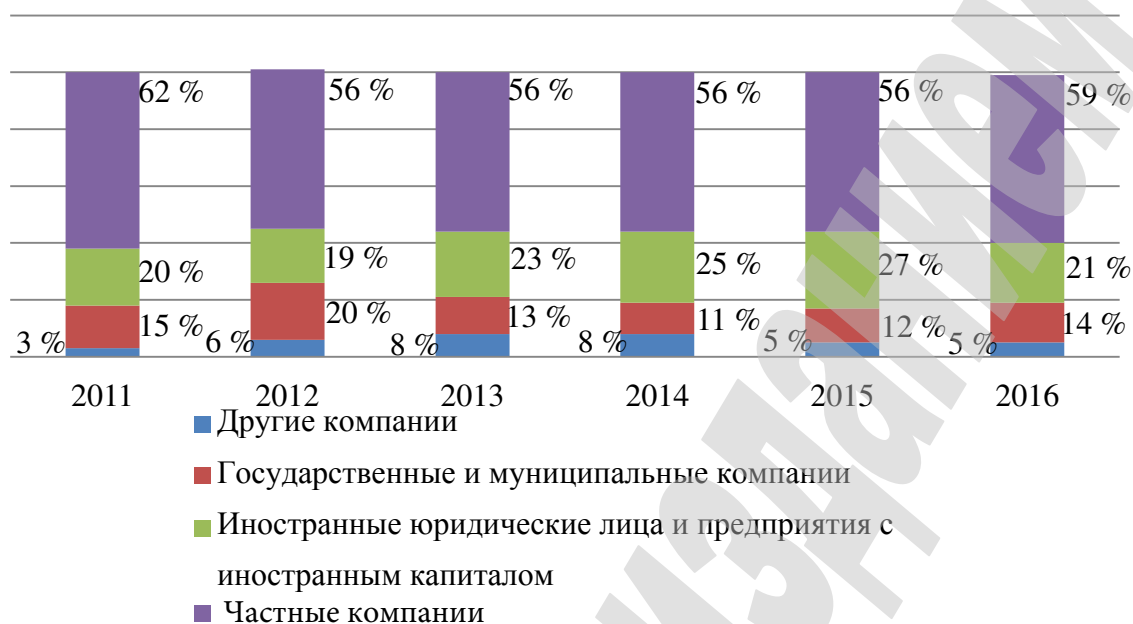


Рис. 3. Структура поступлений налога на прибыль предприятий за 2011–2016 гг. по формам собственности [3]

Индекс цен товаров отражает конъюнктуру рынков различных отраслей. Однако высокие темпы роста индекса цен часто сопровождаются высоким уровнем инфляции, то есть объемы поступлений от налогов в номинальном выражении также увеличиваются. Таким образом, чтобы учесть тенденции роста цен, в сезонную составляющую нужно учесть индекс цен товаров [11].

4. Выводы

В ходе исследования получено, что доля налога на прибыль предприятий в структуре поступлений государственного бюджета Украины в 2017 г. составила 2,2 % к ВВП, что на 0,1 % меньше по сравнению с 2016 г. Согласно официальным данным эта тенденция к снижению приближается к среднему уровню в странах ОЭСР. В целом, анализ динамики изменений налога на прибыль в Украине показал постепенное расширение налоговой базы при ослаблении фискального бремени на предприятия, подтвердил целесообразность проведенных налоговых реформ. Проанализировано, что с 2011 по 2016 год ставка налога на прибыль в Украине снизилась с 25 % до 18 % и сегодня является одной из самых низких среди стран Европы. Выявлено, что налог на прибыль предприятий в Украине можно характеризовать как аналог распространенного в мире налога на прибыль корпораций. Рассмотрены крупные налогоплательщики, которые обеспечивают около 55–59 % поступлений налога на прибыль в сводный бюджет страны.

Результаты исследования могут быть полезны при повышении прибыльного налога в будущем, устранения необоснованных налоговых льгот, оптимизации налоговой базы и совершенствования администрирования, поскольку до сих пор присущи риски тенизации доходов и скрытия субъектов налогообложения. Приведенные официальные данные в данном отчете помогают

понять источники влияния некоторых факторов на сложный механизм администрирования налога на прибыль и контроля за полнотой его уплаты. Поэтому этот инструмент следует применять взвешенно и комплексно.

Литература

1. Письменный В. В. Податок на прибуток підприємств: проблеми розподілу між різними рівнями бюджетної системи // Світ фінансів. 2015. № 1. С. 23–33.
2. Сидорович М. Я. Особливості моделювання надходжень податку на прибуток підприємств на сучасному етапі розвитку фінансової системи України // Наукові записки. Економічні науки. 2010. Т. 107. С. 78–85.
3. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік // Сайт Державної фіскальної служби України. 2017. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plan-ta-zviti-roboti-/237691.html>
4. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011-2016 роках // Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України. 2017. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/11/feao_podatok_na_prybutok_a5_02
5. Топ-100 найбільших платників податків в Україні за 2016 рік // Вісник ДФС України. 2017. № 12. С. 14–19.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 VI // Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275517>
7. Довідники пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>
8. Taxation trends in the EU. Official site of Eurostat of European Commission (Eurostat). URL: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat>
9. Податкові надходження // Сайт «Ціна держави». URL: <http://cost.ua/budget/revenue/>
10. Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables. URL: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>
11. Баширова Г. Налогообложение дивидендов налогом на прибыль в Азербайджанской Республике и Украине: сравнительный анализ // Развитие системы обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVII Всеукраїнської наукової конференції. К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2019. С. 81–84. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/3765>