

УДК 347.73

С. О. Лук'янець
здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ: ПОДАТКОВИЙ ТА БЮДЖЕТНИЙ АСПЕКТИ

Аналізуючи генезу розвитку правового регулювання оподаткування, О.О. Головашевич звертає увагу на реформу 1930–1931 рр., якою було встановлено двокавальну систему платежів до бюджету: податок з обороту та відрахування від прибутку. При цьому вчений підкреслює, що промисловий податок, акцизи та низка інших податків були включені до податку з обороту, а до відрахувань від прибутку було віднесено власне відрахування від прибутку та прибутковий податок [3, с. 33].

Наразі в українському податковому законодавстві закріплені правові механізми двох особистих податків – податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. Проте аналіз змін податкового законодавства періоду незалежності України дає змогу виокремити декілька значних етапів у регулюванні податку на прибуток підприємств. Першою формою особистого оподаткування в Україні юридичних осіб був податок із доходів підприємств та організацій [11], який був введений 21 лютого 1992 р. й справлявся протягом усього 1992 р. Цей і наступні два роки характеризувались коливаннями законодавця від оподаткування доходів до оподаткування прибутку. З 1 січня 1995 р. основним видом прямого податку, що справляється з юридичних осіб в Україні, став податок на прибуток підприємств [12].

Наступний етап пов'язується з прийняттям 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України [4], який набрав чинності 1 січня 2011 р. При цьому Розділ III «Податок на прибуток підприємств» цього нормативного акта почав застосовуватись тільки з другого кварталу – з 1 квітня 2011 р.

Визначальною подією, яка суттєво вплинула на регулювання оподаткування юридичних осіб, стала податкова реформа 2015 р. Її проведення ознаменувало не лише кардинальні зміни в оподаткуванні юридичних осіб податком на прибуток підприємств, а й зміну кількості та «якості» всіх інших складових елементів податкової системи. Найбільш принциповими змінами, що торкнулись оподаткування юридичних осіб, стала уніфікація податкового та бухгалтерського обліку.

Окрім змін, що торкнулись безпосередньо правових механізмів конкретних податків, варто розглянути також трансформацію принципів оподаткування юридичних осіб. К.О. Гетьман звертає увагу на групу принципів, які на сьогодні в податковому законодавстві не представлені

та зникли після набуття чинності Податковим кодексом України. Вона вказує на принципи стимулювання підприємницької виробничої діяльності й інвестиційної активності, обов'язковості, рівнозначності та пропорційності, економічної обґрунтованості, які входили до переліку принципів побудови системи оподаткування, що були закріплені згідно із Законом України «Про систему оподаткування» [13].

Значений учений пише: «Принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності передбачав введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва. Здається, що зникнення цього принципу із чинного податкового законодавства відбулося за логічними підставами. По-перше, навряд чи є слушним включення до принципів такого положення, яке стосується окремого податку чи категорії податків. Принцип є носієм певної узагальненої установки щодо регулювання податкових відносин. У цій же ситуації стимулювання пов'язувалося з певними обмеженнями. Воно стосувалося лише підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності. Крім того, ішлося про окремий тип прямого податку (податки на прибуток чи доходи). І нарешті, закріплювалася спеціальна умова використання таким чином акумульованих коштів. Тобто на принцип як узагальнену мету й засаду податкового регулювання подібний припис не був схожий» [2, с. 56]. Отже, прийняття Податкового кодексу України принесло як позитивні моменти в регулюванні оподаткування податком на прибуток підприємств, так і негативні.

Під час характеристики видів загальнообов'язкових платежів варто вказувати на існування закріплених і регулюючих різновидів податків, що зумовлюється бюджетом надходження коштів від їх сплати. На практиці питання щодо розподілу сплачених податків як одного з різновидів державних доходів регулюється двома основними нормативними актами – Бюджетним кодексом України [1] та Бюджетною класифікацією [5]. При цьому склад доходів бюджету відповідного рівня визначається окремими статтями Бюджетного кодексу України без деталізації за видами. У відповідному розділі Бюджетної класифікації вказано, що до податкових надходжень належать такі види:

- податки на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств);

- податки на власність (податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів);

- рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів (рентна плата за спеціальне використання води, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів, рентна плата за спеціальне користування надрами, рентна плата за спеціальне користування радіочастотним ресурсом України тощо);

- внутрішні податки на товари та послуги (податок на додану вартість, акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів, акцизний податок із ввезених на митну територію України товарів, акцизний податок із реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, податки на окремі категорії послуг) тощо [5].

Склад доходів Державного бюджету України визначається ст. 29 Бюджетного кодексу України [1]. До цих доходів включаються доходи бюджету за винятком тих, які закріплені за місцевими бюджетами [1]. Аналізуючи положення бюджетного законодавства, К.О. Гетьман робить висновок, що доходи Державного бюджету України закріплені, при цьому можуть бути розподілені на дві групи: ті, що в повному обсязі надходять до вказаного бюджету (безвідсоткові платежі), та ті, від сплати яких надходить певний відсоток [2, с. 75–76]. До першої групи (безвідсоткових платежів) учений відносить такі види доходів:

- військовий збір (сплачується відповідно до п. 161 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України);

- податок на додану вартість;

- податок на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки в кредитній спілці;

- акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

- акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

- ввізне мито;

- вивізне мито;

- рентну плату за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України;

- рентну плату за транспортування нафти й нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами територією України;

- рентну плату за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;

- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;

- рентну плату за користування радіочастотним ресурсом України.

До другої групи доходів Державного бюджету України К.О. Гетьман відносить такі:

- 90% податку на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств державної власності, що зараховується до загального фонду державного бюджету в повному обсязі);

- 75% рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату, яка зараховується до загального фонду державного бюджету в повному обсязі);

- 50% рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення);

- 50% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування;

- податок на доходи фізичних осіб у розмірі 25% на відповідній території України (крім території міст Києва та Севастополя) та в розмірі 60% – на території міста Києва;

- 20% екологічного податку (крім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів, у тому числі вже накопичених, та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк, який зараховується до загального фонду державного бюджету в повному обсязі) [2, с. 75–76].

Отже, податок на прибуток підприємств майже повністю надходить до Державного бюджету України. Проте 10% цього податку (крім податку на прибуток підприємств державної власності) все-таки входить до складу доходів загального фонду бюджетів міст республіканського значення, Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва й Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом і перспективним планом формування територій громад [1].

Податок на прибуток підприємств надходить до загального фонду всіх чотирьох рівнів бюджетів, передбачених бюджетним законодавством України. Важливість цього платежу підтверджується також тим, що відсоток від його надходжень у структурі податкових надходжень дуже великий, що можна побачити, проаналізувавши закони України про державний бюджет на відповідні роки. Наприклад, у 2015 р. було заплановано 35 215 000,0 грн надходжень від сплати податку на прибуток підприємств із 393 895 046,1 грн

загальних податкових надходжень до загального фонду Державного бюджету України [10], у 2014 р. – 39 756 633,2 грн із 279 487 114,0 грн [9], у 2013 р. – 56 896 000,0 грн із 260 746 516,3 грн [8].

К.О. Гетьман вказує на те, що під час зарахування податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України застосовуються два критерії – відсотковий і виду платника. Науковець стверджує: «До загального фонду Державного бюджету України зараховується 100% надходжень від податку на прибуток підприємств, який сплачено підприємствами державної власності. Під час сплати цього платежу всіма іншими платниками до загального фонду Державного бюджету зараховується 90% податку. До складу доходів загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва й Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, повністю зараховується податок на прибуток підприємств і фінансових установ комунальної власності. У цьому разі фіскальна функція цього податку обмежується колом спеціальних платників» [2, с. 142–144].

Аналіз чинного бюджетного законодавства свідчить про диференціацію відсотку та фонду надходження податку на прибуток підприємств залежно від форми власності юридичних осіб. Так, відповідно до норм Бюджетного кодексу України в разі заснування підприємств і фінансових установ комунальної власності районними чи міськими радами, а також об'єднаними територіальними громадами надходження від сплати ними податку на прибуток підприємств зараховуються, відповідно, до районних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад. Податок на прибуток підприємств і фінансових установ комунальної власності, засновником яких є Верховна Рада Автономної Республіки Крим та обласні ради, зараховується, відповідно, до бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів. За таким же принципом податок на прибуток підприємств і фінансових установ комунальної власності, засновником яких є міські (міст районного значення), селищні та сільські ради, зараховується, відповідно, до міських (міст районного значення), селищних і сільських бюджетів [1].

При цьому можна помітити, що до загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва й Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом і перспективним планом формування територій, зараховується також 10% податку на прибуток підприємств, крім податку, що надходить до інших бюджетів [1].

Підсумовуючи, варто наголосити на декількох моментах, які характеризують особливості зарахування податку на прибуток підприємств до державних та місцевих доходів.

По-перше, під час формування механізму розподілу податку на прибуток підприємств застосовуються кількісний і суб'єктний критерії. Перший передбачає диференціацію надходження коштів від сплати цього податку до відповідних бюджетів із зарахуванням певного відсотка до бюджету відповідного рівня, тоді як другий зумовлює залежність бюджету надходження від типу юридичної особи.

По-друге, для визначення бюджету надходження коштів від сплати податку на прибуток підприємств в окремих випадках має значення суб'єкт, який засновував платника.

По-третє, податок на прибуток підприємств надходить до бюджетів усіх рівнів, що підкреслює важливість цього податку.

Література

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.
2. Гетьман К.О. Правова природа фіскальної функції податку : дис. ... канд. юрид. наук / К.О. Гетьман. – Х., 2015. – 191 с.
3. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук / О.О. Головашевич. – Х., 2007. – 193 с.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 13–17. – Ст. 112.
5. Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>.
6. Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України від 23 грудня 2010 р. № 2857-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 7–8. – Ст. 52.
7. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України від 22 грудня 2011 р. № 4282-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 34–35. – Ст. 414.
8. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України від 6 грудня 2012 р. № 5515-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 5–6. – Ст. 60.
9. Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України від 16 січня 2014 р. № 719-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 9. – Ст. 93.
10. Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 80-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 5. – Ст. 37.
11. Про оподаткування доходів підприємств і організацій : Закон України від 21 лютого 1992 р. № 2146-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 23. – Ст. 333.
12. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
13. Про систему оподаткування : Закон України від 18 лютого 1997 р. № 77/9-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

Анотація

Лук'янцев С. О. Трансформація правового регулювання податку на прибуток підприємств: податковий та бюджетний аспекти. – Стаття.

Статтю присвячено науково-аналітичному дослідженню специфіки трансформаційних процесів у царині правового регулювання податку на прибуток підприємств у контексті податкових і бюджетних аспектів вивчення піднятої проблематики. Проаналізовано наукові праці сучасних авторів та норми чинного законодавства з огляду на предмет проведеного автором дослідження. Визначено динаміку розвитку правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні. Досліджено, яким чином цей платіж входить у систему джерел державних доходів. Наголошується на тому, що податок на прибуток підприємств надходить до бюджетів усіх рівнів, а для визначення бюджету надходження коштів від сплати податку в окремих випадках має значення суб'єкт, який засновував платника. Зроблені висновки щодо проблеми визначення критеріїв, які застосовуються під час формування механізму розподілу податку на прибуток підприємств, та запропоновані відповідні зміни й доповнення до чинного законодавства з метою покращення та оптимізації правового регулювання суспільних відносин, які виникають у цій сфері.

Ключові слова: правове регулювання оподаткування юридичних осіб, податок на прибуток підприємств, правовий механізм податку, податкова система, доходи бюджету.

Аннотация

Лукьянцев С. А. Трансформация правового регулирования налога на прибыль предприятий: налоговый и бюджетный аспекты. – Статья.

Статья посвящена научно-аналитическому исследованию специфики трансформационных процессов в области правового регулирования налога на прибыль предприятий в контексте налоговых и бюджетных

аспектов изучения поднятой проблематики. Проанализированы научные труды современных авторов и нормы действующего законодательства с учетом предмета проведенного автором исследования. Определена динамика развития правового регулирования налога на прибыль предприятий в Украине. Доказано, каким образом этот платеж входит в систему источников государственных доходов. Подчеркивается, что налог на прибыль предприятий поступает в бюджеты всех уровней, а для определения бюджета поступления средств от уплаты налога в отдельных случаях имеет значение субъект, который основывал плательщика. Сделаны выводы по проблеме определения критериев, применяемых при формировании механизма распределения налога на прибыль предприятий, и предложены соответствующие изменения и дополнения в действующее законодательство с целью улучшения и оптимизации правового регулирования общественных отношений, возникающих в этой сфере.

Ключевые слова: правовое регулирование налогообложения юридических лиц, налог на прибыль предприятий, правовой механизм налога, налоговая система, доходы бюджета.

Summary

Lukiantsev S. O. Transformation of the legal regulation of the enterprise revenue: tax and budgetary aspects. – Article.

The article is devoted to the scientific and analytical study of the specifics of transformational processes in the field of legal regulation of corporate profit tax in the context of tax and budget aspects of studying the raised issues. The author analyzes the scientific works of contemporary authors and the norms of the current legislation in view of the subject of the research by the author. The dynamics of the legal regulation of the corporate profit tax in Ukraine is determined. It is investigated how this payment is included in the system of sources of state revenue. It is noted that the corporate profit tax goes to the budgets of all levels, and in order to determine the budget the proceeds from the payment of taxes, in some cases, the entity that founded the payer matters. It is concluded that the quantitative and subjective criteria are used when forming the mechanism for distributing corporate profit tax.

Key words: legal regulation of taxation of legal entities, corporate income tax, legal mechanism of the tax, tax system, budget revenues.