

## ОСОБЛИВОСТІ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ СТАВКИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ЗГІДНО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

**Постановка проблеми.** В умовах економічної кризи податкове регулювання стало одним із основних напрямів державного впливу, направлено на підтримку фінансового сектору. Зростання державного втручання є особливо важливим у період системної трансформації. У період проведення реформ і прийняття рішень дуже важливим є податкове регулювання, яке поставлене в чіткі рамки, адже саме від ефективності податкової політики залежить результат економічних реформ.

Ефективність системи оподаткування, з погляду окремого податку, залежить від визначення об'єкту оподаткування, методики розрахунку суми податку, ставки податку, строків і джерел сплати податку до бюджету, а також пільг щодо оподаткування. Визначення ставки оподаткування має велике значення для прояву регулюючої та фіскальної функції податку, тому диверсифікація ставок податку та її удосконалення вимагає прийняття виваженого рішення. Третій розділ Податкового кодексу України від 2.12.2010 р. (зі змінами та доповненнями) [1] (далі Податковий кодекс) визначив нові положення щодо оподаткування прибутку підприємств, які приведуть до істотних змін щодо нарахування, оплати та справляння податку. А тому питання аналізу ставок податку на прибуток підприємств, як одного з елементів оподаткування, є актуальним і в теоретичному, і в практичному аспекті.

**Аналіз наукових досліджень.** Проблеми оподаткування прибутку підприємств та визначення основних його елементів знаходять своє відображення у багатьох наукових публікаціях. Науковці вивчають внутрішню природу податку на прибуток, визначають його місце і значення в системі оподаткування, досліджують порядок нарахування податку на прибуток і його сплату, аналізують обґрунтованість визначення об'єкту оподаткування та наявних податкових пільг.

Вивченню цих питань присвячені фундаментальні дослідження таких науковців, як: В. В. Бабіч, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк, В. П. Вишневський, Т. І. Єфименко, С. Л. Лондар, Л. М. Очеретько, А. М. Поддєрьогін, С. В. Юшко, Ф. О. Ярошенко та інші.

Разом з тим, враховуючі останні події у сфері оподаткування, слід звернутися до питання визначен-

ня ставок податку на прибуток, які пропонують нам норми Податкового кодексу України.

**Метою дослідження** є вивчення чинного законодавства, яке визначає ставки податку на прибуток; виявлення особливостей встановлення ставок та аналіз ставок за окремими категоріями суб'єктів оподаткування прибутком підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Реформування податкової системи в Україні відбулося з урахуванням внутрішніх та зовнішніх факторів. Серед внутрішніх факторів зазначимо такі як: тінізація економіки, надмірне податкове навантаження [4], непрозорі схеми адміністрування податків та зборів тощо.

Згідно п. 2 ст. 51 Угоди про партнерство і співпрацю між Україною та Європейським Співтовариством та їх державами-членами від 14.06.1994 р. Україна зобов'язана наблизити вітчизняне законодавство у сфері непрямого оподаткування та податку на прибуток підприємств до норм і стандартів законодавства Європейського Співтовариства. Окрім того, Україна уклала міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування з країнами, які є найбільшими економічними партнерами України. Саме ці зовнішні фактори визначили ряд змін у системі оподаткування, які направлені на наближення вітчизняного законодавства до норм права Європейського Співтовариства [7].

Серед основних завдань розпочатої податкової реформи можна виділити наступні: побудова соціально-орієнтованої, конкурентоспроможної ринкової економіки; стимулювання інвестиційно-інноваційних процесів та сприяння інтеграції України у Європейське Співтовариство; проведення збалансованої бюджетної політики на середньострокову та довгострокову перспективу. Саме на виконання цих завдань і спрямовані норми Податкового кодексу України.

Головне нововведення щодо податку на прибуток — це поетапне зменшення ставки податку. Так, з 1 квітня і до кінця 2011 р. ставка податку буде складати 23 %, протягом 2012 р. — 21 %, протягом 2013 р. — 19 % та починаючи з 1 січня 2014 р. ставка податку становить 16 %. Враховуючи, що податкове навантаження в Україні одне з найвищих [4], зменшення ставки є нагаль-

ним кроком і, як наслідок, забезпечить збільшення рівня добровільної сплати податку на прибуток.

Норми Податкового кодексу передбачають не лише поступове зниження ставки податку на прибуток, але і її диверсифікацію.

Так, до деяких платників податку на прибуток підприємств (що відповідають при цьому певним критеріям) застосовуються податкові канікули строком на 5 років з 1 квітня 2011 р. по 1 січня 2016 р. До такої групи суб'єктів оподаткування відносяться:

— суб'єкти господарювання, які створені після 01.04.2011 р., за винятком тих суб'єктів, які виявляться створеними шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення), приватизації і корпоратизації);

— діючі підприємства, у яких за останні 3 роки (якщо цей період менше 3 років, то за весь час існування) щорічний об'єм доходів не перевищує 3 млн. грн., при чому середньооблікова чисельність працівників не повинна перевищувало 20 чоловік;

— підприємства, які були платниками єдиного податку ще до набрання чинності Податкового кодексу, та у яких за останній календарний рік об'єм виручки не перевищує 1 млн. грн., а середньооблікова чисельність працівників становить до 50 чоловік.

Але перераховані суб'єкти оподаткування можуть застосовувати ставку податку на прибуток 0 % лише за умови дотримання наступних обмежень:

— щорічний прибуток (наростаючим підсумком з початку року) не повинен перевищувати 3 млн. грн.;

— середньооблікова чисельність за кожним визначеним вище суб'єктом оподаткування не повинна перевищувати встановлених обмежень;

— нарахована за кожен місяць заробітна плата (прибуток) найманих робітників не має бути менше ніж розмір двох мінімальних заробітних плат. Так, станом на 1 квітня 2011 р. нарахована заробітна плата має бути не менше ніж 1920 грн.

Разом з тим норми законодавства встановлюють перелік діяльностей, на які ставка податку на прибуток нуль відсотків не поширюється. Серед них:

1) діяльність у сфері розваг (проведення лотерей, а також розважальних ігор, участь в яких не передбачає отримання її учасниками грошових або майнових призів (виграшів), зокрема, більярд, кегельбан, боулінг, настільні ігри, дитячі відеоігри і т. д.);

2) виробництво, оптовий продаж, експорт, імпорт піддакцизних товарів;

3) виробництво, оптовий і роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів;

4) здобич, серійне виробництво і виготовлення дорогоцінних металів і коштовних камінь, у тому числі органогенного утворення. Зазначимо, що це обмеження

не стосується виготовлення та торгівлі виробами з дорогоцінних металів і коштовних камінь;

5) фінансова діяльність (гр. 65 — гр. 67 Секцій J КВЕД ДК 009:2005);

6) діяльність з обміну валют;

7) видобуток та реалізація корисних копалин загальнодержавного призначення;

8) операції з нерухомим майном, орендою (гр. 70, 71 КВЕД ДК 009:2005). Зазначимо, що нормою визначено оренду не лише нерухомості, але будь-якого іншого майна;

9) діяльність з надання послуг пошти і зв'язку (гр. 64 КВЕД ДК 009:2005);

10) діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

11) діяльність з надання послуг у сфері телебачення і радіомовлення згідно Закону України „Про телебачення і радіомовлення” від 21.12.93 р. № 3759 — XII (зі змінами та доповненнями);

12) охоронна діяльність;

13) зовнішньоекономічна діяльність (окрім діяльності у сфері інформатизації);

14) виробництво продукції з давальницької сировини;

15) оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі;

16) діяльність у сфері виробництва і розподілення електроенергії, газу та води;

17) діяльність в сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу, надання послуг підприємцям (гр. 74 КВЕД ДК 009:2005).

Згідно п. 44.2 ст. 44 Податкового кодексу передбачено ведення спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат з метою обчислення об'єкту оподаткування для суб'єктів, які обрали ставку податку на прибуток нуль відсотків. Методика ведення спрощеного бухгалтерського обліку прибутків і витрат з метою обчислення об'єкту оподаткування затверджена Наказом Міністерства фінансів України „Про внесення змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку” від 24.01.11 р. № 25 [2].

З 1 квітня 2011 р. діє нова редакція Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 (далі П(С)БО 25), яке передбачає, зокрема, форму Спрощеного фінансового звіту для підприємств, які з II кварталу 2011 р. застосовують нульову ставку податку на прибуток, у складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). Також для вказаних суб'єктів в П(С)БО 25 встановлені особливості ведення спрощеного обліку, що полягають в можливості:

— враховувати необоротні активи тільки за первинною вартістю, без урахування зменшення корисності і переоцінки до справедливої вартості;

— не створювати забезпечення майбутніх витрат і платежів (наприклад, на виплату відпускних), а зазначати відповідні витрати в періоді їх фактичного використання;

— включати поточну дебіторську заборгованість до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Особи, які сплачують податок на прибуток по ставці 0 %, що ведуть спрощений бухгалтерський облік, визнають тільки ті прибутки і витрати, що передбачені Податковим кодексом. Усі інші суми стосуються фінансового результату після оподаткування.

Підприємствам, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, п. 9 П(С)БО 25 дозволяє систематизувати інформацію з первинних документів в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Відзначимо, що зміни внесені також у форму № 2-м, в якій, зокрема:

— статті „Інші звичайні доходи” і „Надзвичайні доходи” об’єднані в одну статтю „Інші доходи”. Відповідно статті „Інші звичайні витрати” і „Надзвичайні витрати” об’єднані в статтю „Інші витрати”;

— собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) показується одним рядком, без розшифровки по елементам.

Податковим кодексом передбачено ще один привілей щодо суб’єктів оподаткування, які вибрали ставку нуль відсотків. Така категорія платників може вибрати квартальний податковий період з оподаткування податком на додану вартість (п. 202.2 ст. 202 Податкового кодексу).

Окрім випадків звільнення від оподаткування податком на прибуток підприємства, обумовлених ст. 154 Податкового кодексу, пільги щодо оподаткування також встановлюються у розділі „Перехідні положення” для деяких сфер діяльності. Так, тимчасово звільняються від оподаткування прибутку підприємств наступні суб’єкти:

1. Виробники біопалива — до 1 січня 2020 р.

Сьогодні в Україні біопаливо розглядається як вагомий альтернатива традиційному пальному. Уважається, що його виготовлення в найближчі роки буде максимально вигідним для української економіки. Виготовлення готового продукту є набагато вигіднішим для України ніж експорт сировини, в основному в Польщу та Німеччину. Але фінансова криза привела до зниження попиту не тільки на біопаливо, але й на сировину. Тому пільги щодо оподаткування прибутку підприємств виробників біопалива є доцільними і вкрай необхідними для поліпшення економічного становища цієї галузі.

2. Газодобувні підприємства — до 1 січня 2020 р.

3. Підприємства готельного бізнесу — з 1 січня 2011 р. строком на 10 років.

Реалізація цих норм повинна сприяти своєчасно-

му здійсненню заходів із підготовки до проведення в Україні Євро-2012 і підвищенню соціально-економічного стану України, зменшенню кількості збиткових готельних підприємств та створенню нових робочих місць.

4. Підприємства легкої промисловості (крім підприємств, які виготовляють продукцію на давальницькій сировині) — з 1 січня 2011 р. строком на 10 років.

За даними аналітичних матеріалів Української асоціації підприємств легкої промисловості за січень-червень 2010 р. обсяги імпорту перевищили обсяги експорту на 537 047 тис. дол. США (2,1 рази); обсяги імпорту, у порівнянні з відповідним періодом 2008 р. збільшилися на 215 114 тис. дол. США (26,2 %), обсяги експорту збільшилися на 29 374 тис. дол. США (6,3%) [3]. Саме пільгова ставка податку на прибуток для підприємств легкої промисловості є проявом регулюючої функції податків, яка може сприяти збільшенню обсягів виробленої продукції на території країни, і, як результат, зменшення обсягів імпорту. Але зрозуміло, що синергетичного ефекту стосовно поліпшення ситуації у галузі легкої промисловості можна досягти лише при реалізації заходів продуманої податкової та економічної політики з боку держави.

5. Підприємства електроенергетики; суднобудування; літакобудування; машинобудування для агропромислового комплексу — з 1 січня 2011 р. строком на 10 років.

6. Видавнича діяльність — до 1 січня 2015 р.

Застосування пільгових ставок для діяльностей, визначених у вищезазначених пунктах можливо за таких умов:

— підприємства, які мають кошти, що вивільнені від оподаткування, спрямовувати на збільшення обсягів виробництва (надання послуг), переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій, пов’язаних з основною діяльністю такого платника податку, та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, і сплату відсотків за ними;

— для цілей оподаткування суми вивільнених від оподаткування коштів підприємства визнаються прибутком одночасно з визнанням витрат, понесених за рахунок цих коштів, у розмірі таких витрат;

— вивільнені від оподаткування кошти підприємства мають витратитися за цільовим призначенням, перелік якого встановлює Кабінет Міністрів України.

Враховуючи ці умови, кожен керівник самостійно вирішує прийняття для оподаткування пільгових ставок податку на прибуток, проте, досвідчені підприємці вважають за краще самостійно оптимізувати оподаткування без використання запропонованих державою податкових пільг, тим самим, не втрачаючи своєї незалежності щодо прийняття фінансових рішень.

У галузі освіти звільняється від оподаткування прибуток дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманий від

надання освітніх послуг (п. 154.7 ст. 7 Податкового кодексу).

За ставкою нуль відсотків оподатковується прибуток страховика, що здійснює страхування життя, але, знову-таки, законодавство встановлює певні умови, яких страховику обов'язково потрібно дотримуватися.

Значну диверсифікацію ставок податку на прибуток передбачено нормами Податкового кодексу для нерезидентів. Так, для прибутків нерезидентів та прив'язаних до них осіб із джерелом походження прибутків в Україні, передбачені наступні ставки оподаткування: 0%, 4%, 12% (страхова діяльність), 6% (за договорами фрахту), 20% (рекламна діяльність), 15% і 23% (інша діяльність).

**Висновки.** Встановлення оптимальних податкових ставок — одне з найскладніших і найважливіших проблем оподаткування. Саме недосконалість ставок може зменшити фіскальну значимість, та регулюючий ефект будь-якого податку.

На сьогоднішньому етапі розвитку складно оцінити ефективність встановлених ставок податку на прибуток, але, у будь-якому випадку, податкові пільги, що набрали чинності, — це перші кроки в полегшенні податкового тягаря для українського виробника (навіть якщо враховувати „обов'язкові умови”), це підкріплений економічною складовою крок до розвитку економіки.

Сподіваємося, що загальний економічний ефект від застосування диверсифікації ставок податку на прибуток підприємств позитивно вплине на розвиток фінансових взаємин, створить умови для активізації економічних суб'єктів господарювання, буде сприяти зростанню прибуткової частини відповідних бюджетів тощо. Тільки виважена податкова політика здатна забезпечити необхідні умови для функціонування господарюючих суб'єктів та створити необхідні умови для становлення економічного потенціалу України та виходу країни з економічної кризи.

### Література

1. **Податковий кодекс України** від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) // Офіційний сайт Верховної Ради України. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [www.rada.gov.ua/](http://www.rada.gov.ua/) 2. **Наказ** Міністерства фінансів України „Про внесення змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку” від 24.01.11 р. № 25 // Офіційний сайт Верховної Ради України. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [www.rada.gov.ua.](http://www.rada.gov.ua/) 3. **Аналіз імпорту та експорту товарів легкої промисловості: Статистичні дані** // Офіційний сайт Асоціації підприємств легкої промисловості. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [www.ukrlgprom.org.ua.](http://www.ukrlgprom.org.ua/) 4. **Колупасва І. В.** Аналіз податкового навантаження в Україні / І. В. Колупасва // Соціально-економічний розвиток сучасного суспільства : зб. тез доповідей міжнар. наук.-практ. конф.

науковців, викладачів, спеціалістів. — Харків, 2010. — С. 122 — 123. 5. **Лондар С. Л.** Моделювання надходжень із податку на прибуток підприємств в умовах українського економічного середовища / С. Л. Лондар // *Фінанси України*. — 2010. — №12. — С. 12 — 20. 6. **Єфименко Т. І.** Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи / Т. І. Єфименко // *Фінанси України*. — 2010. — №12. — С. 3 — 11. 7. **Ярошенко Ф. О.** Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України) / Ф. О. Ярошенко // *Фінанси України*. — 2010. — № 7. — С. 3 — 21.

### **Колупасва І. В. Особливості диверсифікації ставки податку на прибуток згідно Податкового кодексу України**

У статті детально розглянуто чинне законодавство, яке визначає ставки податку на прибуток підприємств в Україні. Проаналізовано особливості встановлення ставок податку на прибуток за окремими категоріями суб'єктів господарювання, визначено обмеження щодо застосування пільгових ставок.

*Ключові слова:* податок на прибуток підприємств, диверсифікація ставок податку на прибуток, суб'єкти оподаткування податком на прибуток, Податковий кодекс.

### **Колупасва І. В. Особенности диверсификации ставки налога на прибыль в соответствии с Налоговым кодексом Украины**

В статье детально рассмотрено действующее законодательство, которое определяет ставки налога на прибыль предприятий. Проанализированы особенности установления ставок налога на прибыль по отдельным категориям субъектов хозяйствования, определены ограничения по использованию льготных ставок.

*Ключевые слова:* налог на прибыль предприятий, диверсификация ставок налога на прибыль, субъекты налогообложения налогом на прибыль, Налоговый кодекс.

### **Kolupayeva I. V. Special rate diversification of profits tax in accordance with the Tax Code of Ukraine**

In the article a current legislation that determines the rates of profits tax of enterprises is considered in detail. Special rates of profits tax for the different categories of party are analyzed. The limitations of preferential tax rate using are determined.

*Key words:* profits tax of enterprises, rates diversification of profits tax, party of profits tax, Tax Code.

Стаття надійшла до редакції 12.04.2011

Прийнято до друку 26.08.2011