

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

У роботі проведений аналіз механізму адміністрування податку на прибуток вітчизняних підприємств з метою усунення схем ухилення від сплати податку. Для цього використані методи кількісного аналізу показників діяльності органів Державної податкової служби в Черкаській області. У результаті отримані науково-практичні рекомендації щодо удосконалення нормативно правових актів у сфері справляння податку на прибуток, зокрема, шляхом впровадження альтернативного мінімального податку та податкового паспорту підприємства.

Ключові слова: адміністрування податків, податок на прибуток підприємств, податковий паспорт підприємства, альтернативний мінімальний податок.

В работе проведен анализ механизма администрирования налога на прибыль отечественных предприятий с целью устранения схем уклонения от уплаты налога. Для этого применяются методы количественного анализа показателей деятельности органов Государственной налоговой службы в Черкасской области. В результате получены научно-практические рекомендации относительно усовершенствования нормативно правовых актов в сфере взимания налога на прибыль, в частности, путем внедрения альтернативного минимального налога и налогового паспорта предприятия.

Ключевые слова: администрирование налогов, налог на прибыль предприятий, налоговый паспорт предприятия, альтернативный минимальный налог.

In this article the mechanism of income tax administration of domestic enterprises is analyzed in order to eliminate schemes tax evasion. For this purpose, apply methods of quantitative performance analysis of state tax service bodies in the Cherkassy region. As a result, the scientific and practical recommendations for improvement of normative legal acts in the sphere of levying tax on profits are received, in particular through the introduction of alternative minimum tax and tax the passport of the enterprise.

Key words: tax administration, income tax, enterprise tax passport, alternative minimum tax.

Постановка проблеми і її зв'язок з науковими й практичними завданнями.

Ще в 80-х роках минулого століття в розвинутих країнах почалися широкомасштабні податкові реформи, але лише в кінці 90-х років їхні акценти змістилися в бік вдосконалення механізму адміністрування податків. Сучасні євроінтеграційні процеси визначають напрями реформування вітчизняної податкової системи у бік гармонізації податкового законодавства України та Європейського Союзу, побудови партнерських відносин між податковими органами та платниками податків та підвищення на цій основі рівня їх добровільної сплати. Податок на прибуток підприємств є невід'ємною складовою сучасних податкових систем, як важливий інструмент регулювання соціально-

економічних процесів країни. У вітчизняній практиці оподаткування він також належить до основних бюджетоформуючих податків. Складність визначення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню та широкі можливості ухилення від сплати податку, спонукають державу до заходів, направлених на забезпечення належного обліку та контролю доходів суб'єктів господарювання, а також до встановлення жорсткого механізму відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Попри такі заходи, відмічається поширення використання суб'єктами господарювання протизаконних схем мінімізації податку на прибуток, що призводять до втрат бюджетів різних рівнів, нерівномірності розподілу податкового навантаження між платниками. Вищезазначене зумовлює необхідність пошуку

шляхів вдосконалення податкового адміністрування, в тому числі в рамках реалізації Програми модернізації державної податкової служби України та реформування вітчизняної податкової системи.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проблемам адміністрування податків присвячені праці багатьох вітчизняних вчених, зокрема, В.Л. Андрушенка, В.П. Вишневського, О.Д. Данілова, Ю.Б. Іванова, А.І. Луцка, Т.Б. Савченко, С.В. Онишко, Т.В. Пасентко, К.І. Швабія та інших. Аналіз сучасної літератури із зазначеної проблеми дозволяє зробити висновок про те, що ефективність системи адміністрування податків в Україні є невисокою, до того ж дискусійними є як розуміння складових елементів системи національного податкового адміністрування, так і напрямків підвищення його ефективності [1-7]. Зокрема, С.В. Онишко наголошує, що головні проблеми адміністрування податку на прибуток містяться в основних складниках механізму його справляння, а вирішення цих проблем автор вбачає в уніфікації податкового та бухгалтерського обліку [3]. В роботі [4] Т.В. Пасентко розглядає можливість підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток за рахунок обмеження кола платників податку на прибуток такими підприємствами, які мають статутний капітал, поділений на частки, та запровадження оподаткування розподіленого прибутку за зниженою ставкою (на рівні оподаткування доходів фізичних осіб). К.І. Швабій вказує на суттєві резерви підвищення ефективності адміністрування податків в нашій країні в сфері реєстрації та обліку платників податків, а також відбору платників

для документальних перевірок [5]. А.І. Луцк вказує на тісну залежність розміру бюджетних надходжень від ступеня розвитку підприємницької діяльності та водночас зазначає, що потенціал збільшення податкових надходжень податку на прибуток не можливо досягти за рахунок лише варіації ставки цього податку [6]. Погоджуючись з думкою цих авторів слід зазначити, що на сьогодні залишається недостатньо розроблений механізм адміністрування податку на прибуток як засобу протидії ухиленню від сплати даного податку.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної статті є аналіз механізму адміністрування процесу оподаткування прибутку вітчизняних підприємств та напрацювання пропозицій щодо його вдосконалення.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Податок на прибуток є одним із найвагоміших як в системі прямого оподаткування, так і в доходах бюджету в цілому. Його частка в доходах, мобілізованих до зведеного бюджету в Черкаській області за аналізований період стабільно зростала на фоні зменшення податкової складової доходів бюджету і складала 14,11 % у 2006, 14,92 % у 2007 та 18,71 % у 2008 рр. відповідно (табл. 1). Це свідчить про збільшення фіскальної ефективності податку на прибуток за аналізований період, підтвердженням цього є зростання сплачуваності даного податку платниками (за період 2006-2007 рр. кількість платників, що повинні сплачувати зросла на 5,05 %, а платників, що сплачували – на 6,88 %, а за період 2007-2008 рр. відповідно на 5,89 % та на 15,93 %).

Таблиця 1

Аналіз податку на прибуток в структурі доходів зведеного бюджету в Черкаській області [8]

№ з/п	Назва податку	2006	Структура, %	2007	Структура, %	Зміни в структурі, % 2007/2006	2008	Структура, %	Зміни в структурі, % 2008/2007
1	Податкові надходження	1697,7	98,35%	2238,9	98,18%	31,87%	3128,8	97,76%	39,75%
2	Податок на прибуток підприємств	243,5	14,11%	340,3	14,92%	39,69%	598,9	18,71%	76,02%
3	Доходи зведеного бюджету	1726,3	100,00%	2280,5	100,00%	32,11%	3200,4	100,00%	40,34%

Однак, існують і проблеми, пов'язані з адмініструванням процесу оподаткування прибутку підприємств. Про це, зокрема, свідчить рівень сплати податку на прибуток за аналізований період: 99,5 % у 2006 році, 115 % у 2007 році, 89,75 % у 2008 році.

Також, аналізуючи структуру платників податків за сплаченими сумами податку на прибуток (рис. 1), можна прослідкувати наступне: найбільша кількість платників відносилась до групи, що сплачувала до 1 тис. грн, у 2006-му році – 47,32 % від загальної їх кількості, які сплатили 0,24 % від суми надходжень податку на прибуток, у 2007-му – 53,03 %, що сплатили 0,12 %, у 2008-му – 56,77 %, що сплатили 0,07 %.

Найменша кількість платників сплачувала більше 10 млн грн: у 2006-му році – 0,09 %, які сплатили 49,07 % загального обсягу надходжень податку на прибуток, у 2007-му – 0,16 %, що сплатили 60,3 %, у 2008-му – 0,17 %, що сплатили 76,05 %.

Вищезазначене свідчить про ризикоорієнтоване формування надходжень податку на прибуток до бюджетів, оскільки великі платники податків, за даними ДПАУ, водночас є і найбільшими мінімізаторами податків, що використовують перенесення бази оподаткування на суб'єктів господарювання, які знаходяться на іншій системі оподаткування [9].

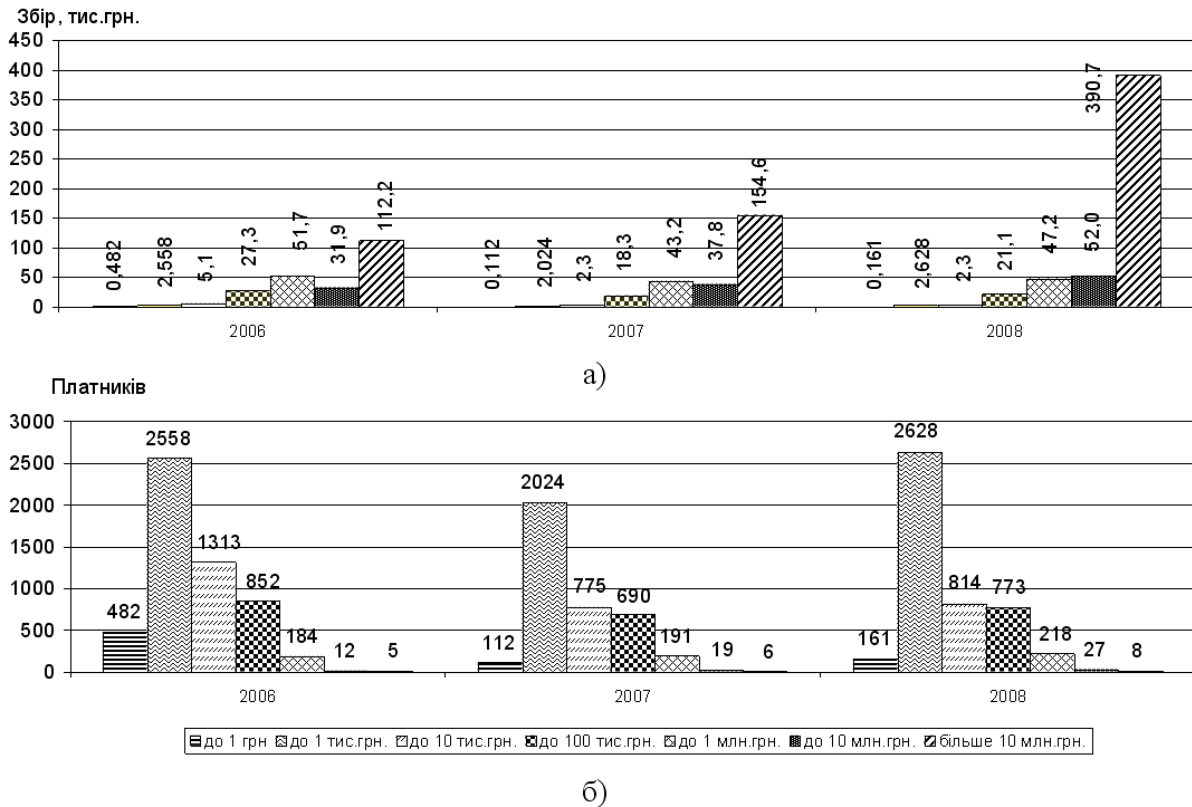


Рис. 1. Структура платників податків за сплаченими сумами податку на прибуток: а) сплата податку на прибуток, б) кількість платників [8]

Досвід справляння податку на прибуток свідчить про тісну залежність формування надходжень від стану економіки. В умовах фінансової кризи відбулося різке зростання як кількості збиткових підприємств, так і сум понесених ними збитків, що зумовлено не лише об'єктивними причинами, а й активізацією використання схем мінімізації даного податку. Так, в Черкаській області за підсумками трьох кварталів 2009 року кількість підприємств із від'ємним об'єктом оподаткування в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року збільшилась в 5,3 рази і становила 285 суб'єктів

господарювання (таблиця 2). За результатами проведеного аналізу було виявлено, що найбільша кількість збиткових платників податків характерна для таких галузей: оптова та роздрібна торгівля, торгівля транспортними засобами, послуги з ремонту – 73 платника; переробна промисловість – 85 платників; будівництво – 46 платників; операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам – 24 платника; транспорт та зв'язок – 18 платників; колективні, громадські та особисті послуги – 10 платників; виробництво електроенергії, газу та води – 11 платників.

Таблиця 2

Аналіз податку на прибуток за три квартали 2008-2009 рр. [8]

млн грн

Показник	III квартали 2008 року	III квартали 2009 року	відхилення	
			абсолютне	відносне
Скоригований валовий дохід	29372,77	23541,41	- 5831,37	- 19,85 %
Скориговані валові витрати	27398,35	23414,05	- 3984,3	- 14,54 %
Нарахована сума податку	404,54	112,78	- 291,76	- 72,12 %
Податкова віддача ДПП	1,38%	0,48%	- 0,9%	- 65,22 %
Втрати бюджету від недосягнення податкової віддачі ДПАУ	- 113,95	- 144,9	- 30,95	27,16 %
Втрати бюджету від недосягнення податкової віддачі 1%	- 146,58	- 166,7	- 20,12	13,73 %
Втрати бюджету від недосягнення середньогалузевого обласного навантаження	- 42,75	- 26,9	15,85	- 37,08 %
Кількість підприємств з від'ємним об'єктом оподаткування	54	285	231	427,78 %
Від'ємний об'єкт оподаткування	- 154,63	- 1151,39	- 996,76	644,61 %

Загальна сума збитків становить 1151,4 млн грн, що більше на 996,8 млн грн або майже в 7,4 рази у порівнянні з аналогічним періодом 2008 року. При цьому, найбільші суми збитків задекларовано платниками наступних галузей: переробна промисловість – 860,3 млн грн; оптова та роздрібна торгівля, торгівля транспортними засобами, послуги з ремонту – 139,9 млн грн; будівництво – в сумі 51,1 млн грн; операції з нерухомістю здавання під найм та послуги юридичним особам – 35,2 млн грн; виробництво електроенергії, газу та води – 30 млн грн; сільське господарство, мисливство та лісове господарство – в сумі 18,6 млн грн, транспорт та зв'язок – 12,2 млн грн.

Це призвело до зменшення нарахованої суми податку на прибуток до 112,8 млн грн, що на 291,9 млн грн менше у порівнянні з аналогічним періодом 2008 року, або в 3,6 рази.

Найбільше зменшили сплату податку на прибуток платники хімічної галузі – на 201,9 млн грн, сплативши при цьому 5,1 млн грн податку, або лише 2,5 % минулорічного показника. У першу чергу це пов'язано із впливом ряду об'єктивних чинників, зокрема із наслідками світової фінансової кризи, втратою ринків збуту, загостренням конкурентної боротьби, падінням цін вітчизняної продукції на світових ринках. Суттєво зменшили сплату податку на прибуток підприємства транспорту, сплативши 2,2 млн грн, що становить лише 1,4 % надходжень даного податку від підприємств цієї галузі, що менше на 80,6 млн грн показника аналогічного періоду 2008 року.

Надходження податку на прибуток значно зменшилися і в інших галузях народного господарства: підприємствами машинобудування було сплачено 8,8 млн грн, або 38,8 % від аналогічного показника 2008 року; підприємствами харчової промисловості та перероблення сільськогосподарських продуктів – 21,8 млн грн, або 41,1 % від показника 2008 року; підприємствами оптової та роздрібною торгівлі – 24,8 млн грн., або 43,3 % від рівня показника 2008 року.

Це в цілому пояснює зменшення показника податкової віддачі з податку на прибуток за підсумками трьох кварталів 2009 року майже в 2,9 рази, порівнянно з відповідним періодом минулого року. При цьому, умовні втрати бюджету від недосягнення податкової віддачі ДПА в Черкаській області становлять 15,85 млн грн.

Поряд із цим, загальна сума умовних втрат через недосягнення показника податкової віддачі ДПА України та 1 % рівня податкової віддачі збільшилася за підсумками трьох кварталів 2009 р. відповідно на 30,9 млн грн, або на 27,16 %, та на 20,1 млн грн, або на 13,73 %.

Вищезазначене спонукає до пошуку напрямів вдосконалення адміністрування податку на прибуток. Деякі останні публікації розглядають проблеми вдосконалення автоматизації обліку доходів платників та контролю за справлянням даного податку податковими органами [10], на

нашу думку, це є важливою проблемою, але не основною, перш за все необхідно реформувати систему оподаткування та механізм справляння податку на прибуток як складовий її елемент. Підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток неможливе без стабільності податкового законодавства, основою якого повинен стати Податковий кодекс.

Важливим напрямом вдосконалення адміністрування податку на прибуток є також гармонізація податкового та бухгалтерського обліку, оскільки наявність існуючих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів, витрат та нарахування амортизаційних відрахувань, для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток і нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату, унеможливило складання декларації з податку на прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку. Оскільки, починаючи з 1 липня 1997 року платники податків фінансову звітність в податкові органи не подають, це також негативно відбивається на процесі адміністрування податку на прибуток підприємств, призводячи до збільшення витрат, пов'язаних з організацією податкових перевірок платників. Тому, на нашу думку, необхідною умовою вдосконалення адміністрування податку на прибуток є закріплення за платниками обов'язку подання податковому органу електронної податкової та бухгалтерської звітності. З огляду на зазначене, корисним є також запозичення досвіду автоматизованої обробки податкової та бухгалтерської звітності платників податку на прибуток, що використовується податковими органами Російської Федерації [11]. Так, для підвищення результативності контролю дотримання податкового законодавства платниками податку, розроблено методи цільового відбору об'єктів для перевірки показників декларацій податку на прибуток шляхом використання ресурсів АІС «Налог 2 Москва». Введення в систему даних податкових декларацій та бухгалтерської звітності дозволяє в результаті цільового відбору в автоматизованому режимі формувати списки платників, в деклараціях яких є порушення (арифметичні та логічні помилки, неточності визначення податкової бази). При здійсненні контролю часто використовуються також зовнішні джерела інформації, отримані за матеріалами зустрічних перевірок, від інших підприємств та державних органів. Це в цілому дозволяє виявити близько 80 % загальної кількості порушень [11].

Вважаємо за необхідне запропонувати впровадження на рівні підприємства податкового паспорта, як обов'язкової форми податкової звітності. Для оцінки податкової ситуації необхідний великий масив інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства, яка міститься в різних формах фінансової звітності платника, узагальнення та аналіз якої потребує значних витрат часу. Тому, впровадження

податкового паспорту підприємства дозволить більш ефективно витратити час при проведенні податкової перевірки. Для цього необхідно передбачити таку його структуру:

- організаційно-правова форма ведення бізнесу та структура платника;
- інформація щодо наявності пов'язаних осіб підприємства;
- основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства;
- розрахунок узагальненого показника податкового навантаження та окремих показників, що розраховуються за джерелами відшкодування податків, що сплачує платник;
- наявність заборгованості платника за рівнями бюджетів, рівень сплачуваності податків.

Для підприємства перевага від впровадження податкового паспорту полягає в можливості більш ефективно здійснювати податкове планування.

Пропонуємо, з метою вдосконалення адміністрування податку на прибуток, на законодавчому рівні запровадити альтернативний мінімальний податок, досвід механізму справляння якого, зокрема, є в податкових органах США [12; 13; 14]. Ставка альтернативного мінімального податку на нашу думку повинна бути диференційованою залежно від виду економічної діяльності платника і застосовуватись до валового доходу платника. Якщо альтернативний мінімальний податок, нарахований на валовий дохід підприємства, перевищує суми звичайних зобов'язань по податку на прибуток, то платник має сплатити саме альтернативний податок. Такі заходи пов'язані перш за все із стрімким зростанням кількості збиткових підприємств та сум задекларованих ними збитків за даними податкового обліку, оскільки часто такі платники

за даними бухгалтерського обліку мають позитивний фінансовий результат. На нашу думку, необхідно передбачити також перелік платників податку на прибуток до яких альтернативний мінімальний податок не може бути застосований. Вважаємо, що в першу чергу це стосується підприємств – платників податку на прибуток, що перебувають у стані банкрутства та новостворених підприємств (протягом трьох років з часу державної реєстрації).

Організація роботи податкових органів повинна ґрунтуватися на тісній взаємодії їх структурних підрозділів та взаємодії з іншими державними контролюючими органами в частині обміну інформації.

Висновки

Встановлено, що податковими органами області не повністю задіяні внутрішні резерви удосконалення адміністрування податку на прибуток, зокрема, потребує доопрацювання робота з великими платниками податків, необхідно підвищувати результативність контрольно-перевірочної роботи, в тому числі щодо виявлення та руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань платників. На нашу думку, впровадження податкового паспорту підприємства, як обов'язкової форми податкової звітності, сприятиме швидкому отриманню податковими органами об'єктивної та достовірної інформації про платника податку, його податковому потенціалі, податковому навантаженні, рівні виконання зобов'язань по сплаті податків. В подальших дослідженнях необхідно передбачити диференціацію ставок альтернативного мінімального податку, залежно від виду економічної діяльності платника.

ЛІТЕРАТУРА

1. Савченко Т.Б. Альтернативний мінімальний податок як засіб презумптивного оподаткування / Т.Б. Савченко // *Фінанси України*. – 2005. – № 1. – С. 30-35.
2. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишнеvский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишнеvская та ін. – Донецьк, 2006. – 505 с.
3. Онишко С.В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток / С.В. Онишко // *Фінанси України*. – № 6. – 2003. – С. 47-50.
4. Паєнтко Т.В. Підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток / Т.В. Паєнтко // *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. – № 4 (31). – 2005. – С. 80-89.
5. Швабій К.І. Напрями підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / К.І. Швабій, Ю.Д. Гусак // *Наукові записки. Серія «Економіка»*. – випуск 10. – 2008. – С. 240-247.
6. Луцик А.І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / А.І. Луцик. – Тернопіль, 2006. – 20 с.
7. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // *Фінанси України*. – № 6. – 2003. – С. 27-35
8. Звіт про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи ДПА в Черкаській області на 2006-2009 рр. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.sta.ck.ua/html/plan/arh_plan.rar.
9. Рубан Н. Усі схеми мінімізації відомі. І ми докладемо максимум зусиль для їх руйнування [Електронний ресурс] / Н. Рубан. – Режим доступу: <http://www.zpنالog.gov.ua/nc/golovne-skhovishche/novini/article/natalija-ruban-usi-skhemi-minimizaciji-vidomi-i-mi-do/>.
10. Красницкий В.А. Концептуальные направления реформирования системы налогового администрирования / В.А. Красницкий // *Вестник Финансовой академии*. – 2008. – № 3. – С. 154-161.
11. Особенности администрирования налога на прибыль в Москве [Электронный ресурс] / Г.А. Суворова // *Российский налоговый курьер* – 2006. – № 8. – Режим доступа: http://www.rnk.ru/journal/archives/2006/8/nalogovoe-administrirovanie/nalog-na-pribyl/72316_print.phtml.

12. В США тоже любят «схемы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vedomosti.ru/newspaper/article/2004/04/07/74511>
13. Alternative Minimum Tax Basics [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://taxation.lawyers.com/income-tax/Alternative-Minimum-Tax-Basics.html>.
14. Стюбен Н. Податкова система Сполучених Штатів Америки / Н. Стюбен // Вісник податкової служби України. – 2000. – Листопад-грудень. – С. 42-54.

Рецензенти: Семенов В.Ф., д.е.н., професор;
Пантелєєв В.Д., д.е.н., професор.

© Рудь О.В., 2010

Дата надходження статті до редколегії 11.05.2010 р.