

Ю. С. Шорохова
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
ім. Ярослава Мудрого

ЩОДО СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: підприємство, податок, прибуток, платник.

Ринкова трансформація економіки України триває вже більше десяти років. Зміни у перебігу процесів становлення та розвитку нової системи господарювання обумовлюють необхідність перегляду теоретичних підходів щодо питання платника податку на прибуток підприємств, пошуку шляхів активізації об'єкта оподаткування прибутку з метою впливу на результати фінансово-економічної діяльності підприємств.

Податок на прибуток постійно перебуває у центрі уваги вчених як минулих часів, так і сучасності. Його дослідженню присвятили свої роботи такі відомі науковці як: А. А. Ісаєв, І. Х. Озеров, Д. І. Львов, О. П. Кириленко [1; 2; 3; 4]. *Метою статті є диференціація підходів щодо визначення категорії «прибуток» з метою виділення етапів становлення податку на прибуток підприємств в Україні та визначення його місця серед інших податків.* Розглянуто такі основні поняття як «платник» і «прибуток». Увага автора, перш за все, зосереджується на двох основних елементах податку — об'єкті оподаткування та платникові. У зв'язку з цим аналізується історичний розвиток об'єкта оподаткування, поняття «прибуток» та його сучасне закріплення в нормах діючого Податкового Кодексу України (далі ПКУ), а саме у ст.ст. 133, 134 розділу III ПКУ [5, с. 11–34].

Держава забезпечує проведення ефективної податкової політики, визначає можливості у вирішенні задач економічного зростання, розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою досягнення адекватної структури суспільного виробництва. Проведення такої політики неможливе без закріплення вичерпного та чіткого переліку податків та зборів (обов'язкових платежів), що справляються на відповідній території, врегулювання механізмів їх сплати. Деякі з таких платежів мають більш вагоме значення для бюджету, тому що суттєво поповнюють грошовими ресурсами його дохідну частину, проте деякі, безумовно, відзначаються меншим впливом. Податок на прибуток підприємств є одним з найпотужніших податкових важелів, що суттєво акумулює кошти до бюджету з усієї території України [6, с. 131–132].

Якщо у деяких регіонах країни справляння того чи іншого податку може цілком не виправдовувати себе, то податок на прибуток підприємств стягується практично на всіх адміністративно-територіальних одиницях держави у тому чи іншому обсязі, і є ефективним джерелом наповнення бюджетів. Адже юридичні особи здійснюють свою господарську діяльність та одержують прибуток. Відповідно податок на прибуток є одним з найвагоміших джерел формування бюджету.

Аналізуючи основи податкової системи в сучасних умовах, можна дійти висновку, що вона стає більш гнучкою та адаптованою до змін економічного розвитку, потреб і умов забезпечення ефективної діяльності підприємств, що активізує їх

© Ю. С. Шорохова

інноваційну та інвестиційну діяльність. Такі процеси безпосередньо пов'язані зі справами та сплатою податку на прибуток підприємств [4].

Перш ніж безпосередньо перейти до розгляду окремих елементів податку на прибуток підприємств, доцільно було б визначити поняття «прибуток» взагалі. Протягом століть вважалося, що прибуток є основною метою створення, існування та функціонування підприємств і держав. Податки виникали разом із державами для їх обслуговування.

Податок на прибуток підприємств — одна з найрозвиненіших форм оподаткування, яка має багатовікову історію. Це питання у всі часи було актуальним, адже даний податок є джерелом надходження грошей для існування і функціонування держави та суспільства.

У науці податкового права немає єдиного підходу до визначення досліджуваної категорії. Так, С. В. Мочерний визначав прибуток як перетворену форму додаткового продукту й доданої вартості, яка виражає відносини між власниками засобів виробництва і найманими працівниками з приводу його створення і привласнення [7]. М. О. Данілюк розглядав прибуток як частину вартості додаткового продукту, вираженої в грошах; частиною чистого доходу; грошовим виразом вартості реалізованого чистого доходу; основною формою грошових накопичень господарюючого суб'єкта [8]. А. Р. Алексюк зазначав, що прибуток створює підґрунтя для активної участі всіх підрозділів підприємства у його формуванні і нарощуванні, відображає зміст фінансової роботи на підприємстві (фінансове прогнозування та планування; аналіз та контроль виконання фінансових планів; розроблення заходів, спрямованих на поліпшення результатів фінансово-господарської діяльності) [9]. М. І. Баканів визначав прибуток як частину доданої вартості, виробленої, реалізованої та готової до розподілу. Вчений вважав, що підприємство одержує прибуток лише після того, як втілена у створеному продукті вартість буде реалізована і набуде грошової форми [10].

Вважаємо за доцільне погодитися з такими думками вчених, тому що прибуток — це економічна та правова категорія, яка охоплює велике коло суспільних відносин, пов'язаних з розподіленням і використанням прибуткового продукту; прибуток є результатом ефективної організації будь-якої діяльності та виробництва, створює підґрунтя для активної участі всіх підрозділів підприємства у його формуванні і нарощуванні, визначає зміст фінансової роботи на підприємстві.

У науці податкового права виділяють наступні критерії, за якими можна класифікувати прибуток: 1) залежно від розмірів: мінімальний; максимальний; 2) залежно від оцінки: мінімальний; реальний; 3) залежно від виду діяльності: прибуток від позареалізаційних операцій; прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг; 4) залежно від розрахунку використаних ресурсів: на одиницю використання засобів праці; на одиницю використання предметів праці; на одиницю використання живої праці; на одиницю фінансових ресурсів; 5) залежно від галузі діяльності: прибуток від виробничої діяльності; торгівельної діяльності; від надання послуг [11]. Проте цей перелік не є вичерпним.

Історія цивілізації свідчить, що в різні періоди розвитку суспільства в окремих країнах вводились різноманітні податки. Перші податки стягувались у натуральній формі. Протягом XVIII ст. в Україні мало місце постійне підвищення податкового тиску на населення. У той час нараховувалося 17 різноманітних видів податків і зборів, що справлялися з різних верств населення. Податковій системі був притаманний виражений

класовий характер. Дворянство і духовенство звільнялося від сплати прямих податків і митних зборів, а основний податковий тягар було покладено на селян [12, с. 112–116].

На початку ХХ ст. податкова політика України складалась із 4 прямих податків: поземельного, основного промислового, податку на приріст прибутку, податку на нерухоме майно та 4-х непрямих податків. Податкова система незалежної України почала формуватись одразу після проголошення незалежності в 1991 році.

На даний час склалася певна періодизація виникнення податку на прибуток підприємств. Починається вона з років проголошення незалежності України та характеризується деякими рисами Радянської податкової системи. Перший етап починається з прийняття 1 жовтня 1991 року Закону України «Про систему оподаткування», першого в історії незалежної України податкового закону [13].

Другим є період з 1992 року по 1997 рік. В цей період відбуваються процеси роздержавлення та приватизації державних підприємств, почався стрімкий розвиток приватної власності та виникнення нових форм підприємств. У лютому 1992 року було прийнято Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств і організацій», головна ідея якого зводилась до подолання інфляції. Ці процеси безпосередньо вплинули на податкову систему України та окремо на прибутковий податок з підприємств [14].

Третім етапом є період з 1997 року по 2000 рік. Він характеризується прийняттям ряду законодавчих актів, впровадженням нових форм обліку та звітності, реєстрів, які до того часу не використовувались. Такі нововведення торкнулись і порядку сплати податку на прибуток підприємств.

Наступний (четвертий) період починається з 2000-х років і триває до теперішнього часу. Він також характеризується прийняттям великої кількості законодавчих актів, стрімкою їх зміною, спрямуванням у світовий простір, інтеграцією внутрішніх податкових норм до норм країн ЄС [12].

Отже, можна зазначити, що протягом чотирьох етапів становлення податкової системи України жоден з них не виявився непомітним для податку на прибуток підприємств. Якщо спочатку цей податковий важель мав за мету виконання фіскальної функції, то протягом часу до такої функції додаються ще й регулююча, стимулююча та дестимулююча. Таким чином, податок на прибуток з 1991 р. і до сьогодні зазнав суттєвих законодавчих змін, які важко на сьогоднішній день оцінити однозначно в рамках однієї статті.

В даному правовому полі податок на прибуток підприємств — це такий податок, який сплачується організаціями (в тому числі бюджетними), банками, страховиками, філіями та іншими аналогічними підрозділами організацій, що мають окремий баланс і розрахунковий (поточний) рахунок, з валового прибутку, зменшеної (збільшеної) на встановлені регулюючі суми [15]. Питанню, що стосується платника податку на прибуток, присвячено ст. 133 ПКУ, в якій чітко прописано критерії визначення його платників. Тобто, поняття платника податків передбачає фактичне законодавче закріплення основних його ознак, серед яких слід виділити: 1) визначення платника, закріплене податковим законодавством; 2) перелік обов'язків і прав платників податків повинен мати закритий характер; 3) платник податку реалізує комплекс обов'язків зі сплати податку; 4) податковий обов'язок у платника податку виникає у зв'язку з об'єктом оподаткування; 5) права платника податків повинні мати особистий характер, що виключає можливість їх передачі іншим особам; 6) реалізація обов'язку зі сплати податку в платника податків здійснюється за рахунок його власних коштів; 7) відповідальність за

неповне або несвоєчасне виконання податкового обов'язку несе особисто платник податку за рахунок власних коштів.

Виходячи з таких ознак платника податку на прибуток можна визначити як суб'єкта податкових правовідносин (виключно юридичну особу), яка характеризується сукупністю основних ознак і на яку покладено законом певне коло юридичних обов'язків та суб'єктивних прав.

Згідно ст. 133 Податкового кодексу України, платниками податку на прибуток з числа резидентів є: 1) суб'єкти господарювання — юридичні особи, які проводять господарську діяльність як на території України, так і за її межами; 2) відокремлені підрозділи платників податку, за винятком представництв; 3) управління залізниці за прибуток, отриманий від основної діяльності залізничного транспорту. Перелік робіт та послуг, що належить до основної діяльності залізничного транспорту визначається Кабінетом Міністрів України; 4) неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню, також є платниками податку на прибуток [5, с. 11–20].

Із числа нерезидентів платниками податку на прибуток є: 1) юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно із міжнародними договорами України; 2) постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Розглядаючи види платників податку ми можемо класифікувати їх за шістьма критеріями. Згідно ст. 133 розділу III ПК України ця класифікація виглядатиме так:

- 1) залежно від місця реєстрації юридичної особи:
 - резиденти;
 - нерезиденти;
- 2) залежно від мети утворення:
 - прибуткові (які ставлять за мету здійснення господарської або іншої діяльності з метою отримання прибутку);
 - неприбуткові (не мають за мету отримання прибутку, як правило це благодійні організації);
- 3) за часом існування:
 - постійні (ті, які створюються і приносять дохід державі за рахунок своїх прибутків протягом тривалого часу);
 - тимчасові (ті, які створюються тимчасово, на нетривалий термін для досягнення певної мети);
- 4) залежно від суб'єкту створення:
 - державні (ті, які створюються державою, її органами для виконання певних державних завдань, цілей, замовлень);
 - недержавні (ті, які не створені державою; метою їх діяльності є задоволення власних потреб і одержання прибутку);
- 5) залежно від місця провадження господарської діяльності юридичною особою:
 - юридичні особи, які провадять господарську діяльність виключно на території України;
 - юридичні особи, які провадять господарську діяльність виключно за межами України;

юридичні особи, які проводять господарську діяльність як на території України, так і за її межами [5, с. 11–20].

Таким чином, підсумовуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що історія існування податку на прибуток має давні коріння, а його розвиток в нашій країні відбувався поступово. Законодавець методом спроб і помилок приймав нові закони, знаходив нові рішення, які міняли форму та значення податку на прибуток. Цей податок має велике значення для країни, тому що він є найвагомішим з групи прямих податків і одним з наповнювачів державної скарбниці. Важливим при своєчасній та повній сплаті цього податку є визначення кола юридичних обов'язків та суб'єктивних прав платника податків як основного суб'єкта, за допомогою якого це реалізується.

Разом з тим потрібно ще деталізувати, глибше розглянути та обґрунтувати деякі питання стосовно елементів податку на прибуток підприємств, про які йшлося в цій статті, на підставі аналізу, порівняння, детального розгляду законодавства та вивчення праць вчених з цього питання.

-
1. *Исаев А. А.* Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. — Ярославль: Тип. Г. В. Фальк, 1887. — 175 с.
 2. *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Кредит / Озеров И. Х. — (переиздание 1906 года). — М.: Изд. ЮрИнфор-Пресс, 2008. — 622 с.
 3. *Львов Д. М.* Курс финансового права / Львов Д. М. — Казань: Тип. Имп. ун-та, 1887. — 537 с.
 4. *Кириленко О. П.* Фінанси (Теорія та вітчизняна практика) : навч. посібн. / О. П. Кириленко. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 212 с.
 5. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [у 3-х т.]* / заг. ред. М. Я. Азарова. — К.: М-во фінансів України, 2010. — 2389 с.
 6. *Вишневський В. П.* Налобложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневський, А. С. Веткин; под ред. В. П. Вишневського. — Донецк: ДонНТУ, ІЭП НАН Украины, 2006. — 504 с.
 7. *Мочерний С. В.* Економічна теорія: посіб. / С. В. Мочерний. — К.: Вища школа, 2002. — 435 с.
 8. *Данілюк М. О.* Фінансовий менеджмент: навч. посібн. / О. М. Данілюк. — К.: ЦНП, 2004. — 204 с.
 9. *Алексюк А. Р.* Ризик як один із чинників зростання прибутку підприємств / А. Р. Алексюк // Економіка. Фінанси. Право. — 2008. — № 3. — С. 17–21.
 10. *Баканів М. І.* Теорія економічного аналізу : підруч. / М. І. Баканів. — К.: Основи, 2006. — 222 с.
 11. *Жихор О. Б.* Теоретичні аспекти визначення сутності поняття «прибуток» / О. Б. Жихор, О. В. Петрухіна [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2011_2/part1/20.pdf.
 12. *Ярошенко Ф. О.* Історія оподаткування: навч. посібн. / Ф. П. Ярошенко, П. В. Мельник. — Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. — 242 с.
 13. *Про систему оподаткування:* Закон України від 25.05.1991 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
 14. *Про оподаткування прибутку підприємств:* Закон України від 28.12.1994 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.
 15. *Киперман Г. Я.* Налог на прибыль / Г. Я. Киперман. — М.: ИНФРА-М, 1995. — 112 с.