

## СТІЙКІСТЬ ФІНАНСОВИХ ВІДНОСИН І ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ: СУТНІСТЬ, ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ

*Постановка проблеми.* Життєдіяльність держави залежить від наявності фінансових ресурсів, що акумулюються в бюджетних і позабюджетних централізованих фондах. Податкова форма такої централізації в ринкових умовах господарювання є головною. Економічні відносини, які пов'язані з податками, деякою мірою стосуються всього господарського механізму країни, тому теоретичні і практичні аспекти побудови податкової системи цікавлять не тільки фахівців (економістів, юристів, керівників усіх рівнів, підприємців та ін.), але і громадян.

*Стан проблеми.* Податки – складна фінансова категорія, яка суттєво впливає на всі економічні явища і процеси. Це – обов'язкова складова економічної системи держави незалежно від того, яку модель економічного розвитку обрано, які політичні сили знаходяться при владі. Без податків фінансова система держави не може існувати в цілому, вона буде недієздатною і в остаточному підсумку – позбавленою будь-якого змісту. Наукова теорія оподаткування сформувалася в основному в останній третині XVIII ст. Її основоположником з повним правом вважається шотландський економіст і філософ А. Сміт (1723 - 1790). У спростування відомого висловлення Ф. Аквінського саме ним було сформульовано [11, 341-343], що податки для того, хто їх сплачує, ознака не рабства, а волі. Поняття податку розкрито ним у класичному творі «Дослідження про природу і причини

багатства народів», який опубліковано у 1776 р. У названій праці визначено, що «податок – це вантаж, який накладається державою у формі закону, що передбачає і його розмір, і порядок сплати».

Фундаментальні дослідження функціонального призначення податків, прояви і впливу на всі сфери економічного і соціального життя були проведені відомими фінансистами минулих сторіч і сучасності: насамперед, представниками італійської (М. Пантелеоні, У. Мадзоліні, Д. Монтемартіні, Е. Бароні, Ф. Нітті) і шведської (К. Віксель, Е. Линдаль) шкіл фінансової науки, а також видатними теоретиками оподаткування А. Вагнером (Німеччина), І. Озеровим, І. Кулішером, М. Тургенєвим (Росія), Дж. М. Кейнсом (Велика Британія), лауреатами Нобелівської премії П. Самуельсоном, Дж. Бьюкененом (США), радянським економістом Л. Канторовичем та ін. Їх спільний науковий внесок започаткував концептуальні засади і став провідником сучасної фіскальної теорії [10, 27-29].

Найбільш значний розвиток податки отримали в умовах ринкової економіки. Тільки вони стали об'єктивним елементом фінансових відносин між державою і юридичними та фізичними особами. Формується більш досконала модель податкової системи кожної держави, яка поєднує в собі методи й об'єкти оподаткування, ставки податків, терміни їх сплати, контроль за надходженням та використанням.

© Папаїка Олександр Олексійович – кандидат економічних наук, доцент.

Державний університет економіки і торгівлі ім. М.І. Туган-Барановського, Донецьк.

В Україні система оподаткування почала формуватися з 1991р., але, незважаючи на стабільність основоположних принципів її побудови, закладених у Законі України «Про систему оподаткування», деякі її елементи постійно змінюються: вносяться доповнення, уточнення, виправлення.

Разом з податком на додану вартість податок на прибуток є складовою податкової системи України і служить інструментом перерозподілу національного доходу держави. На відміну від ПДВ, даний податок є прямим, а його остаточна сума цілком і повністю залежить від кінцевого фінансового результату господарської діяльності підприємств та організацій.

Дослідники [6, 38-47] відзначають, що в державах з розвинутою ринковою економікою податок на прибуток корпорацій (акціонерних товариств) має високий ступінь досконалості. З розвитком акціонерної форми власності прибуток став важливим об'єктом оподаткування, а тому потребує особливих форм обкладання. Звертається увага на те, що в даний час враховується його подальший розподіл на дивіденди і прибуток, який направляється на розвиток корпорації або в резервні фонди. При приватній формі власності як до власника, так і до найманих робітників і службовців застосовується індивідуальний прибутковий податок (відповідно об'єктом оподаткування виступає прибуток власника чи заробітна плата працівників і службовців).

Існуючий у даний час в Україні податок на прибуток підприємств має значну зовнішню схожість з податком на прибуток корпорацій інших держав. Усі діючі підприємства тепер по організації несуть у собі в більшій мірі ознаки

колективної форми власності, тобто прибуток має явні ознаки колективного доходу. Однак, на відміну від європейських держав, прибуток підприємств, заснованих на приватному капіталі, обкладається податком на прибуток так само, як і прибуток акціонерних товариств. В Україні відношення власності ще не набуло такого стану, який би дав можливість чітко визначити об'єкт оподаткування, згідно досвіду країн з розвинутою ринковою економікою.

Потреба в подальшому реформуванні вітчизняного податку на прибуток підприємств спирається на зміну його функціональної спрямованості (з фіскальної на регулюючу) і визначає актуальність дослідження теоретичних засад і механізму використання корпоративного податку.

*Мета дослідження.* Передбачається розглянути динаміку змін і доповнень у законодавчі акти України, пов'язані з нарахуванням податку на прибуток, та їх значення у формуванні розподільчих відносин у державі, а також у суб'єктах господарювання. Аналізуючи тільки що введені норми діючого періоду, спираючись на конкретні приклади і коментарі до них, станом на 01.04.2005 р. визначені норми в оподаткуванні відтвореного продукту (прибутку), які потребують досконалості і вимагають подальших коректив.

*Результат дослідження.* Зміна об'єкту оподаткування прибутку підприємств і організацій, ставок податку, складу податкових пільг викликала необхідність прийняття нових законодавчих актів. У період 1991-1998 рр. сплата податку на прибуток регулювалася нормами чотирьох законів [5, 231.]. Так, у 1991 р. діяв Закон СРСР «Про податок на прибуток підприємств і організацій», відповідно до якого об'єктом оподаткування був

балансовий прибуток підприємства, розрахований як сума прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат від цих операцій. Для підприємств фіксувався максимальний рівень рентабельності, диференційований по галузях. Максимальна ставка податку на прибуток у межах встановленого рівня рентабельності складала 35%. Крім того, ставки податку на прибуток були диференційовані в залежності від сфери діяльності.

Наступним етапом податкового реформування було введення з 1.01.1992 р. Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», відповідно до якого об'єктом оподаткування став валовий доход підприємства, зменшений на суму матеріальних витрат і обов'язкових платежів. В об'єкт оподаткування, крім прибутку, включалися витрати на оплату праці. Ставка податку складала 18% доходу. Знижені ставки в розмірі 15% встановлювалися для спільних підприємств із часткою іноземного інвестора в статутному фонді більш 30% і в розмірі 9% – для дослідницьких установ. Підвищені ставки застосовувалися для посередницької діяльності (65%) і доходів казино, відеосалонів, ігрових автоматів (70%).

Названий вище законодавчий акт з 1.01.1995 р. був замінений Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Об'єктом оподаткування став балансний прибуток підприємств, який визначається як сума прибутку від усіх видів діяльності за звітний період. Базова ставка податку складала 30%. Для підприємств агропромислового комплексу була встановлена ставка 15%, для посередницьких операцій – 45%, для

прибутку від проведення лотерей і ігрового бізнесу – 60%.

Із 1.07.1997 р. був введений у дію Закон України «Про внесення змін у Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», відповідно до якого істотно змінилися методичні основи оподаткування прибутку, що вимагали ведення спеціального податкового обліку.

Із введенням даного закону об'єктом оподаткування став розрахунковий прибуток, основою для нарахування якого є валові доходи і валові витрати, сформовані на підприємстві не тільки за конкретно реалізовану продукцію, але і за визначений період часу. Наведений метод розрахунку об'єкта оподаткування називають «сальдовим». У таких умовах платникам надається можливість зниження податкового пресу на балансний прибуток.

Об'єктом оподаткування є прибуток за звітний період.

Введений в дію з 1.01.2003 р. Закон України «Про внесення змін у Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (№ 349-IV від 24.12.2002 р.) вніс істотні принципові зміни в механізм визначення податку на прибуток.

Раніше прийняті закони про податки були орієнтовані на верховенство штрафних санкцій за неправильну і несвоєчасну сплату податків і пряму зацікавленість у цьому бюджетів усіх рівнів, тобто головною метою фінансових санкцій було зосередження уваги на фіскальних функціях оподаткування, спрямованих на поповнення дохідної частини державного і місцевих бюджетів, і не стимулювали платників податків на більш прогресивне ведення свого господарства.

А тому однією з причин, що викликали необхідність внесення змін і доповнень у податкове законодавство України, стало те, що законодавчі акти, прийняті в 1990-1996 рр., виявилися недостатньо розробленими і не повною мірою перевіреними на практиці [7, 517-521].

Із 1.01.2004 р., відповідно до Закону України «Про внесення змін у Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002 р. № 349-IV, прибуток платників податку обкладається за ставкою 25 % до об'єкту оподаткування. Зміни, внесені Законом України від 1.07.2004 р. № 1957-IV (далі – Закон № 1957), настільки кардинальні, що з початку вони були опубліковані у кодифікованому варіанті, а фахівці-практики запропонували свої коментарі до Закону № 1957, допомагаючи розібратися з усіма знов введеними доповненнями. Проблем, які пов'язані з різноманітним тлумаченням даного документу, більш ніж достатньо, тому є необхідність докладно зупинитися на деяких з них.

*Відносно змін в обліку основних фондів.* Законодавець нарешті визначив довгоочікувану межу обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів (далі – МШП), які включалися раніше до складу основних фондів (далі – ОФ). Отже, тепер матеріальні цінності, призначені для використання в господарській діяльності підприємства з терміном служби більш ніж 365 днів і вартістю менш 1000 грн., не відносяться до ОФ. Відтепер витрати на їх придбання включаються у валові витрати, а вже потім враховуються відповідно до п. 5.9 Закону про прибуток. Дана норма дійсно довгоочікувана, але і тут не все зрозуміло, у зв'язку з чим виникло ряд питань:

1. Включає наведена сума 1000 грн. ПДВ, чи ні? Варто зрозуміти, оскільки

мова йде про класифікацію ОФ, що в даному випадку треба оперувати балансовою вартістю ОФ. А вона, як відомо, формується без ПДВ, за винятком випадків, коли платник податків не зареєстрований платником ПДВ або ОФ придбані для використання в операціях, які не оподатковуються цим податком (див.: пп. 8.4.1, 8.4.2 Закону про прибуток, пп. 7.4.2, 7.4.3 Закону про ПДВ). Тому вартісна межа, яка відокремлює витрати на покупку ОФ від валових витрат, - 1000 грн. без ПДВ.

2. Який порядок обліку ОФ, придбаних до вступу в дію коментуємих змін, первинна вартість яких (сума придбання) вміщується в зазначені 1000 грн.? Очевидно, змінювати податковий облік підприємства немає сенсу - вищезгадані норми поширюються лише на придбання, які здійснені після того, як виправлення наберуть силу (див. розд. III Закону № 1957).

3. Чи зачіпає зазначене обмеження ОФ, балансова вартість яких у результаті амортизації досягла 1000 грн.? Чи можна враховувати їх вартість у складі валових витрат? Для такого тлумачення, оновленого п. 8.2.1 Закону про оподаткування прибутку, немає ніяких підстав. Саме по собі визначення ОФ, яке містить у собі термін служби і вартісне обмеження, використовують винятково для того, щоб відокремити ОФ від інших матеріальних цінностей.

4. Яким чином обліковуються об'єкти вартістю менше 1000 грн. в разі перерахування авансу до терміну вступу в дію коментуємих змін, якщо цінності отримані після, і навпаки? Про те, як поводитися в подібній ситуації, законодавець умовчує. У даному випадку безпечнішим є старий варіант, тобто включити їх до однієї з груп і амортизувати. Названий підхід є найбільш виправданим, тому що керуватися відредагованим п. 8.2.1

Закону про прибуток без врахування п.5.9 того ж закону є неможливим. Наприклад, отримавши об'єкт ОФ вартістю 300 грн. без ПДВ, чи перерахувавши за нього аванс до вступу в дію коментуємих змін, він не включався до валових витрат, а також згідно з правилами п.5.9 його вартість не переоцінювалася. Таким чином, він визнавався об'єктом ОФ (витрати на його придбання), тобто виходить, що вимоги сучасної редакції пп.8.2.1 Закону про прибуток не дотримуються. Це тільки деякі питання, що виникли у фахівців при практичному застосуванні ст. 82 Закону №1957-02.

*У відношенні обліку поліпшення об'єктів оренди.* Значним змінам піддався пп.8.7.1 Закону про прибуток, що регламентує порядок відображення в податковому обліку поліпшень ОФ. Законодавчо підтверджена можливість спиратися на пп.8.7.1 Закону про прибуток у частині віднесення до складу валових витрат, які пов'язані з поліпшенням орендованих ОФ (у сумі не більше 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОФ на початок звітного періоду). І хоча в цьому майже ніхто не мав сумніву (листи ДПАУ від 30.04.2004 р. № 3416/6/15-1116 і Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 24.12.2003 р. №06-10/1010), офіційна визначеність все-таки краще. Суму перевищення 10%-го ліміту не потрібно розподіляти за правилами абз.2 пп.8.7.1 Закону про прибуток. Відтепер орендар повинен просто збільшити (чи створити, якщо її немає) балансову вартість групи, під визначення якої підпадає об'єкт, що поліпшується. Якщо, наприклад, ремонтується орендований об'єкт, що згідно з законом відноситься до 1-ї групи, то на суму перевищення 10%-го ліміту створюється об'єкт 1-ї групи і збільшується балансова вартість цієї

групи. Але ці правила працюють тільки тоді, коли договір оперативного лізингу (оренди) зобов'язує чи дозволяє орендарю здійснювати поліпшення об'єкту оперативного лізингу (оренди) і цей об'єкт використовують у господарській діяльності підприємства.

*По витратах на ремонт власних ОФ.* Звертають на себе увагу зміни абз.2 пп. 8.7.1 Закону про прибуток, у якому описано алгоритм розподілу між групами ОФ перевищення 10%-го ліміту валових витрат при поліпшенні ОФ (ремонту, модернізації, реконструкції та ін.). Якщо раніш базою для розподілу була балансова вартість ОФ на початок розрахункового кварталу, то тепер потрібно буде її поділяти пропорційно сумі фактично понесених витрат на поліпшення груп 2-4 і об'єктів 1-ї групи ОФ. Таке визначення викликає багато питань. Головне – яку суму поліпшень приймати для розрахунку пропорції: за весь час експлуатації ОФ, з початку року чи за поточний квартал? Оскільки пп.8.7.1 Закону про прибуток надає право користуватися ним протягом звітного періоду, включаючи витрати до складу валових наростаючим підсумком з початку року, то логічно розподіляти перевищення виходячи із суми поліпшень, які накопичені з початку року. При визначенні суми поліпшень логічно враховувати і останні з них, тобто ті, які безпосередньо підлягають розподілу. Це пояснюється тим, у разі ситуації, коли перша ж сума поліпшень в новому році буде перевищувати 10%-й ліміт, то бази для розподілу не буде, що в принципі неприпустимо. Та й у самому абз.2 пп.8.7.1 говориться про фактично понесені витрати на поліпшення, не відокремлюючи від них розподілені витрати, на які потрібно збільшити балансову вартість ОФ, але закон вимагає зробити це на початок розрахункового кварталу. Таким чином, якщо вважати,

що амортизацію нараховують після закінчення кварталу, то приведені суми в складі груп можна буде амортизувати вже в кварталі, коли зроблені витрати на поліпшення, що не узгоджується з нормами пп.8.3.2 Закону про прибуток. Формула обчислення балансової вартості групи ОФ (окремого об'єкта ОФ групи 1) на початок розрахункового кварталу для збільшення балансової вартості містить тільки показник П(а-1) – суму витрат, понесених на придбання ОФ, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень ОФ, що підлягають амортизації протягом кварталу, який передував розрахунковому. Можливо, додаткові роз'яснення знімуть дану проблему, а поки що амортизувати поліпшення у кварталі, в якому вони зроблені, - сумнівна доля самих платників податків. При цьому застосовувати описаний механізм розподілу перевищення 10%-го ліміту потрібно при операціях, що відбулися після вступу змін у силу.

*Про порядок визначення звичайних цін.* Внесено зміни й у порядок визначення звичайних цін по п.1.20 Закону про прибуток. Тепер, якщо в обліку не вдасться скласти таку ціну, застосовуючи дуже відносні алгоритми ідентичності й однорідності, про які йде мова в пп.1.20.1, 1.20.2 Закону про прибуток, чи не підходять інші засоби відповідно пп.1.20.3-1.20.5, то на допомогу приходять бухгалтерський облік. Точніше, такі поняття, як «справедлива вартість», «чиста вартість реалізації», «ринкова вартість», що фігурують у національних стандартах бухобліку, у названих випадках можна використовувати як обґрунтування звичайної ціни з метою оподаткування. Раніше Закон про прибуток дозволяв прибігати до бухгалтерського методу визначення звичайних цін. Законодавці вважають

потрібним віддати визначення звичайності цін у страховій справі під контроль спеціальному органу. Планується, що методика розрахунку звичайних цін для страхових тарифів повинен буде затверджувати центральний орган виконавчої влади з регулювання фінансових послуг - Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг. Розглянемо механізм застосування цієї норми. Виправлення в пп.7.4.3 Закону про прибуток можна назвати одним із самих неприємних нововведень для платників податку на прибуток. Завдяки оновленому пп.7.4.3 під вплив пп.7.4.1 і 7.4.2 Закону про прибуток потрапили операції з будь-якими особами, що не були платниками податку, встановленого ст.10 Закону про прибуток, чи які сплачували податок на прибуток по інших, ніж платник податків, ставках. Тобто до небажаних контрагентів, продаж товарів (робіт, послуг) яким спричиняє виникнення валових доходів у розмірі доходу, отриманого виходячи з договірних цін, але не менше звичайних, і придбання товарів (робіт, послуг) у яких дозволяє сформувати валові витрати в розмірі договірних цін, але не більше звичайних, потрапили і фізичні особи. Імовірно, метою законодавців було поширення правил визначення звичайних цін на відносини з фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності (за аналогією з Законом від 3.04.1997 р. № 168/ 97 – ВР (далі - Закон про ПДВ)). Крім інших випадків, застосовувати пп.7.4.1 і 7.4.2 Закону про оподаткування прибутку необхідно, здійснюючи операції з фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності і всіма іншими фізичними особами (у т.р. працівниками підприємства). Вже сьогодні з упевненістю можна заявити, що викладене приведе до безлічі конфліктів і непорозумінь. Адже

рівнятися на пп.7.4.3 Закону про оподаткування прибутку змусили більшість платників податків. Окремо необхідно сказати про підприємства роздрібною торгівлі, що у боротьбі за покупця використовують різні знижки, розпродажі, рекламні акції (згадаємо хоча б подарунки за 1 грн.). У більшості випадків відстояти звичайність цін допомагає пп. 1.20.2 і 1.20.3 Закону про оподаткування прибутку. Однак, як показує практика, податкові органи неоднозначно сприймають поняття «звичайна ціна» у різних умовах господарських операцій. Тому бухгалтерам підприємств, в яких практикується продаж товарів (робіт, послуг) своїм працівникам, приходиться важко відстоювати інтереси власника, постійно працювати над обґрунтуванням правильності застосування звичайних цін.

*Щодо безнадійної (сумнівної) заборгованості.* У цій нормі Закону про прибуток насамперед одержав роз'яснення абз. 3 визначення «Безнадійна заборгованість» із пп. 1.25, у якому йшла мова про непогашену заборгованість при банкрутстві чи ліквідації фізичної або юридичної особи. Уточнено, що заборгованість, яка не погашена через недостатність майна фізичної особи, відносять до розряду безнадійної. Однак законодавці так і не назвали, які конкретно дії повинні бути здійснені для цього: претензії, позовні заяви чи просто усні вимоги, але, напевно, підійде судовий шлях. Відповідно суми заборгованостей, по яких минув термін позивної давнини, у валові витрати не включаються (з часу прийняття семирічної травневої редакції Закону про оподаткування прибутку прострочена дебіторська заборгованість попадала у валові витрати завдяки відповідному формулюванню в його пп.5.2.8).

*По визначенню загальних доходів від продажу цінних паперів.* Зміни, що торкнулися пп.4.1.1 Закону про оподаткування прибутку, взаємопов'язані з коректуванням деяких інших його норм. Наприклад, п.7.6 Закону, за правилами якого тепер платники податків будуть розраховувати доход не тільки від продажу цінних паперів і деривативів, але й іпотечних сертифікатів (участі і з фіксованою прибутковістю) і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю. Однак існує один немаловажний нюанс. Новою редакцією пп. 4.1.1 Закону передбачено, що операції по первинному випуску всіх перерахованих вище активів, операції по їх кінцевому погашенню (ліквідації) і операції з консолідованим іпотечним боргом відтепер не впливають на доход згідно пп. 4.1.1 Закону. На результати по таких операціях і п.7.6 Закону ніяк не впливає. Зокрема, він не впливає і на операції по емісії, по зворотному викупу чи погашенню корпоративних прав або інших цінних паперів.

Не відбиті, на жаль, норми застосування оподаткування емісійного доходу і в оновленому Законі про прибуток.

*У відношенні придбання незавершеного будівництва в рамках приватизації.* Дане нововведення несподіване для платників податків, що очікують поновлення пп.5.2.14 Закону про прибуток, дію якого на поточний рік призупинив п.50 ст.80 Закону про Держбюджет 2004 р. Такої норми в Законі про прибуток вже не буде. До 1.01.2004 р. вона дозволяла покупцю об'єкта незавершеного будівництва (далі – ОНБ) протягом терміну будівництва, визначеного умовами приватизації, включати у валові витрати, пов'язані з придбанням, добудуванням ОНБ і введенням його в експлуатацію. При цьому підприємство самостійно

вирішувало, використовувати одразу цю норму чи вести податковий облік перерахованих вище витрат у загальному порядку, тобто амортизувати після введення об'єкта в експлуатацію (звичайно, якщо він призначений для використання в господарській діяльності). А от після 1.01.2004 р. залишився тільки другий (амортизаційний) засіб податкового обліку. І те, що в найближчому майбутньому він буде єдиним, зазначено в коментуємих виправленнях.

Розглядаючи п.6 «Перехідних положень» Закону № 1957, можна зробити висновок, що в податковому обліку ОНБ з'явилося як мінімум три спірних питання, на які платники податків чекають роз'яснень Комітету з питань фінансів і банківської діяльності України, який відповідає за розробку коментуємого Закону.

*Стосовно відсотків по кредитах і боргових зобов'язаннях.* Платники податку на прибуток іноді можуть віднести до валових витрат нараховані (виплачені) відсотки по боргових зобов'язаннях тільки частково. Розрахунок дозволеної суми приведено у пп.5.5.4 Закону про прибуток, а умови, при яких його застосовують, – у пп.5.5.2 і 5.5.3 того ж Закону. Наведені підпункти розширили базу оподаткування. З моменту набрання чинності Закону № 1957 валововидатковий ліміт застосовує будь-який платник податків, 50% і більше статутного фонду (акцій, інших корпоративних прав) якого знаходиться у власності чи управлінні нерезидента (нерезидентів). До нерезидентів для цілей пп.5.5.2 тепер дорівняли:

1) юридичних осіб, які звільнені від сплати податку на прибуток згідно пп.7.11 -7.13 і 7.19 Закону про прибуток. До названої категорії відносять неприбуткові організації (установи);

підприємства громадських організацій інвалідів; виробників спеціальних продуктів дитячого харчування (їх перелік установлено постановою КМУ «Про затвердження переліку спеціальних продуктів дитячого харчування і порядку віднесення таких продуктів до продукції власного виробництва» від 8.08.1997 р. №859); Чорнобильську АЕС; підприємства-одержувачі безоплатної і безповоротної міжнародної технічної допомоги для цілей, зазначених у пп.7.13.3 Закону про прибуток; підприємства, що проводять науково-дослідні і реставраційні роботи в сфері охорони культурної спадщини; підприємства - заготівники відходів (перелік відходів встановлено постановою КМУ «Про затвердження переліку окремих видів відходів як вторинної сировини, доходи заготівельних підприємств яких звільняються від оподаткування, а суми нарахованого податку на додаткову вартість, що підлягають сплаті в бюджет по операціях їх продажу, залишаються в розпорядженні заготівельних підприємств і використовуються ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення» від 18.01.2003 р. № 82); позашкільні навчальні заклади; видавництва;

2) юридичних осіб, що сплачують податок на прибуток по інших ставках, ніж встановлені в пп.7.2 і 10.1 Закону про прибуток, а тому їх частки в статутному капіталі платника податків прийдеться підсумовувати. Крім цього, до дати чинності оновленого Закону про прибуток це обмеження поширювалося тільки на відсотки, які виплачені (нараховані) на користь цих засновників. Зона його дії відтепер поширилася, і туди потрапили ще і відсотки, які виплачені (нараховані) на користь осіб зв'язаних з особливими засновниками. Звідси: перш ніж взяти кредит у якоїсь юрособи,



платникові податків потрібно перевірити всю його діяльність і встановити, зв'язане воно з ким-небудь з особливих засновників чи ні. І тільки потім можна буде вирішувати, яким має бути розмір валових витрат у вигляді відсотків по кредитах і боргових зобов'язаннях. Зрозуміло, що осіб, пов'язаних з резидентами, яких дорівняли до нерезидентів (вони перераховані в пп.5.5.3), слід визначати виходячи з норм п.1.26 Закону про прибуток. А як визначити осіб, які пов'язані зі справжніми нерезидентами? За законами якої країни: України чи країни-нерезидента? Законодавці повинні роз'яснити усім нам, що конкретно тут мається на увазі і як практично застосовувати оновлені пп.5.5.2 і 5.5.3.

Як показано, усі вищевикладені зміни, внесені Законом України від 1.07.2004 р. № 1957-IV, кардинальні, але вони не вирішують проблем, пов'язаних з різночитанням даного документу, норми якого мають багато невідповідностей і неясностей для платників податків.

*Висновки.* Динаміка розвитку оподаткування доходів підприємств в Україні й останні нововведення до Закону про оподаткування прибутку підтверджують, що цей вид податку – продукт цілої епохи економічного і політичного розвитку нашого суспільства, фіскальний інститут, властивий визначеній культурі державності з уточненим механізмом функціонування, що вимагає від платників і збирачів податків осмисленого відношення до своїх прав і обов'язків. Необхідно підкреслити, що накопичення і заощадження приватної власності можливо тільки в суспільстві, яке робить економічно і морально виправданою передачу частини накопичень назад суспільству, якому платник зобов'язаний усім, чим володіє.

Ці, на перший погляд, тривіальні істини ніколи не втрачають своєї актуальності.

Як уже підкреслювалося, будь-який податок – це важіль, що використовується для вирішення як фіскальних, так і економічних завдань. Він обмежує витрату фінансових ресурсів приватним сектором економіки і переміщає фінансовий потенціал у розпорядження держави. В теорії економічної рівноваги прибуткові податки, поряд з іншими, розцінюються за їх впливом на віддалену перспективу збалансованого економічного росту. Разом з тим податкові корективи господарської діяльності безпосередньо впливають на фінансову практику і поточні потреби бюджету [8, 17-19].

Важливим питанням, яке пов'язане зі стимулюванням ефективності виробництва і загальним економічним розвитком країни в умовах ринкової економіки, є правильна побудова й організація податкових відносин господарських суб'єктів і громадян з державою. Вони не повинні розглядатися тільки у фіскальному аспекті, тобто як державні доходи, що забезпечують інтереси бюджету. Податки, особливо сьогодні, покликані бути істотним важелем державного регулювання, за допомогою якого можна досить ефективно впливати на процеси економічного росту і соціального розвитку.

Зусилля держави відносно мобілізації надходжень до бюджету при несприятливих умовах нерідко зводяться до мінімуму. Тому процес систематизації і скорочення податкових пільг є істотним напрямом реформування податкової політики.

Поряд з цим вирішення проблем фінансового забезпечення держави неможливо лише на рівні прийняття нових чи вдосконалення діючих правових актів з питань

оподаткування. Докорінно поліпшити фінансові відносини можливо шляхом проведення істотних мікро- та макроекономічних перетворень, у тому числі і на рівні податкової системи, головними з яких повинні стати зміни структури і принципів розподілу валового продукту між господарюючими суб'єктами, громадянами і державою. Цим, мабуть, і визначається характер майбутніх фінансово-економічних перетворень в Україні [9, 519-544].

Необхідно визнати той факт, що система оподаткування прибутку підприємств і організацій у нашій державі на сучасному етапі ще далека від досконалості і буде перетерплювати подальші зміни і доповнення в законодавчих актах України. При цьому важливо, щоб усі нововведення враховували основні принципи оподаткування, необхідні при формуванні нової податкової системи. Зокрема, забезпечення достатності і рухливості податків (податок може бути збільшений чи скорочений відповідно до об'єктивних потреб і можливостей держави), вибору належного джерела й об'єкта оподаткування, одноразовості обкладання, засобів стягнення і термінів платежу, зручних для платника, а також принципу справедливості (не секрет, що не рідко внесені зміни затверджуються законодавчими актами «минулим терміном»).

Важливо пам'ятати, що значущість і вигідність домірності податей уміли цінувати ще за часів Римської імперії. Коли один з губернаторів написав Тіберію, що він легко може збільшити податки у своїй провінції, тиран відповів, що гарний пастир повинний стригти своїх овець, а не різати [10, 47].

Законодавчим органам необхідно мати на увазі, що надалі перегляд системи оподаткування прибутку не

повинен перешкоджати розвитку відтворювального процесу, а бути його стимулюючим фактором.

Приймаючи до уваги функції доходів підприємств і необхідність прибуткового оподаткування як інструменту регулювання розвитку виробництва, фіскальній функції податку на прибуток юридичних осіб варто надавати другорядне значення. Цю функцію в більшій мірі повинні виконувати інші податки, зокрема особистий прибутковий податок з громадян. Такий же підхід повинен обумовлювати і відповідну структуру доходу бюджету, при якій питома вага особистого прибуткового податку має бути більше, ніж питома вага податку на прибуток. Саме така структура в доходах бюджету і утворилася в країнах з розвинутою ринковою економікою.

Оздоровлення фінансово-кредитних відносин і забезпечення дохідної частини бюджету прямо залежить від податку на прибуток підприємства. Одночасно він не повинен зводити нанівець зацікавленість підприємств і населення в економічній активності. Цим і визначається зміст і основні напрями вдосконалювання системи оподаткування прибутку в Україні.

### Література

1. Закон Украины “ О системе налогообложения ” от 25.06.1991 г. № 1251 – XII с внесенными изменениями и дополнениями.

2. Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятия” в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР с изменениями от 3.01.2001г.

3. Закон Украины “О внесении изменений в Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятий” от 24.12.2002г. № 349 – IV.

4. Закон Украины “О внесении изменений в Закон Украины “О налогообложении” от 1.07.2004г. № 1957 – IV.

5. Азаров М.Я., Кольга В.Д., Онищенко В.А. Все про податки: Довідник. – К.:Експерт-Про,2000. – 492 с.

6. Дж. К. Ван Хорн, Дж. М. Вахович (мл.). Основы финансового менеджмента. – 11-е изд. – Москва; Санкт-Петербург; Киев: Издат. дом «Вильямс»,. 2003. – 988с.

7. Загородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2001. – 639 с.

8. Омелянович Л.А., Папаика А.А., Орлова В.А. и др. Налоги и налоговые системы : Учеб. пособие. – Донецк: ДонГУЭТ им. М. Туган-Барановского, 2002.-228с.

9. Папаика А.А., Саенко В.Г., Саенко Г.В. Развитие экономических отношений в среде преобразования промышленного региона. – Донецк: ДонГУЭТ им. М. Туган – Барановского, 2003. – 720с.

10. Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г. Черника. – 4-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 544 с.

11. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Соцэкгиз, 1935. – 684 с.