

С.В. Кучер, к.е.н.

Житомирський державний технологічний університет

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ЯК ОБ'ЄКТ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ВЗАЄМОВІДНОСИН «ДЕРЖАВА–ПІДПРИЄМСТВО»

Автором проаналізовано сучасні підходи до розуміння категорії «податки» та встановлено наявність дуалістичної природи даної категорії з правової, фінансової та облікової точок зору. Враховуючи історію виникнення податку на прибуток та досліджуючи особливості оподаткування прибутку підприємств країн світу, виокремлено існуючі на практиці системи оподаткування податком на прибуток. Вивчення особливостей вітчизняної системи справляння податку на прибуток дозволило визначити податкові ризики, що несе держава та підприємство, функціонуючи в податковій системі, а також встановлено витрати, що несе держава під час таких відносин: витрати контролю, витрати самообмеження та витрати розходження. Визначено основні елементи системи розподілу прибутку суб'єктом господарювання у вигляді податку на прибуток державі, до яких належать: об'єкт розподілу, суб'єкт розподілу, інструменти регулювання, інформаційна складова та результат розподілу прибутку.

***Ключові слова:** прибуток; податок на прибуток; податковий ризик; оподаткування; розподіл прибутку; податкова система.*

Постановка проблеми. Зародження податків пов'язують з утворенням держави, де як податки розуміли обов'язкові збори та платежі для утримання державного апарату. В той час податку надавався статус дару державі від народу для використання на суспільні потреби, проте з розвитком суспільних відносин його сутність постійно змінювалася.

Податки займають найбільшу частку в структурі доходів державного бюджету, що характеризує їх як фіскальний інструмент фінансової політики держави. Серед податкових надходжень державного бюджету України значну питому вагу займає податок на прибуток, що на сучасному етапі розвитку економіки характеризує структуру доходів державних бюджетів розвинених країн світу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням сутності податку © С.В. Кучер, 2014 у на прибуток зокрема присвятили праці такі вчені, як Д.І. Бишневський [12], П.М. Годме [6], А.О. Ісаєв [8],

Л.М. Капаєва [9], М.А. Куцин [11], С.Г. Пепеляєв [13], О.В. Поролло [5], О.О. Соколов [14], В.М. Суторміна [15] та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Сьогодні існує декілька підходів щодо розуміння суті податку як економічної категорії, проте в більшості випадків його визначають як обов'язковий або примусовий платіж, що належить сплаті до бюджету. В існуючих підходах відсутні пояснення самого призначення податку, мети держави, з якою дані платежі утримуються у суб'єктів господарювання. У ХХ ст. в західній економічній літературі почала панувати думка, що податок є платежем суспільства за послуги, які воно утримує від держави під час виконання нею соціально-економічних функцій. Сьогодні даний підхід використовується й у вітчизняній літературі.

Український вчений М.А. Куцин визначає податок як плату суспільства за виконання державою її соціально-економічних функцій, відрахування частини національного доходу на загальні потреби держави та суспільства [11, с. 83]. Таке саме розуміння податку дає А.Соколовська, наголошуючи, що участь кожного платника податків у споживанні цих благ є неоднаковою, що є причиною примусовості податків [12, с. 60].

Так однією з особливостей податків є те, що при розподілі національного доходу частка послуг, що одержуються платниками податків, не є пропорційною частці податків, сплачених цими ж платниками податків. Це пов'язано з тим, що видатки державного бюджету спрямовуються на оборону, захист окремих соціальних верств населення, освіту, науку, охорону здоров'я тощо, і частка таких видатків, що припадає на одного платника податку, є набагато меншою, ніж сплачені до бюджету податки. Дана ситуація є передумовою ухилення суб'єктів господарювання від сплати податків, що, відповідно, породжує посилення фінансового контролю з боку держави та є причиною надання податкам статусу примусових.

Наявність різних підходів до розуміння сутності податків також можна пояснити тим, що категорія «податок» є змішаною економічною категорією, оскільки належить одразу до декількох наук.

С.Г. Пепеляєв вважає, що в податках переплетені економічні, політичні та юридичні аспекти [13, с. 67], а Ю.В. Васильєв, М.Г. Кузнецов та О.В. Поролло визначають податки дуалістичною категорією, оскільки вони є одночасно і економічними, і правовими відносинами, та на основі якої створюються імперативи організації оподаткування – етатистичний та економічний [5, с. 9].

Відповідно до концепції етатистичного імперативу економічні процеси жорстко контролюються державою та правовий зміст податків превалює над їх економічним змістом. Відповідно ж до економічної концепції, держава слугує суспільним інтересам, а податки розглядаються, перш за все, як розподільний інструмент. Вважаємо, що податок, першочергово, є фінансовою категорією, оскільки спочатку його значення полягало в наповненні доходної частини державного бюджету країни та подальшого перерозподілу на потреби суспільства. Проте сьогодні їх розуміння значно розширилось, і податки одночасно виступають фінансовою, правовою та бухгалтерською категорією (рис. 1).

Як вже зазначалося вище, податок, насамперед, є фінансовою категорією, а для того, щоб податки надходили до державного бюджету, обов'язковість їх сплати має бути закріплена законодавством країни, що пояснює їх правовий зміст. Бухгалтерський зміст податків пояснюється тим, що їх розрахунок та сплату до бюджету забезпечує система бухгалтерського обліку платників податків, в якій податки кваліфікуються як зобов'язання підприємства.

Правовий та обліковий підхід визначають юридичну форму податку, що полягає в тому, що необхідність та порядок відображення в бухгалтерському обліку зобов'язання перед державою, порядок складання та подання фінансової звітності визначаються чинним законодавством.



Рис. 1. Розуміння податків з фінансової, облікової та правової точок зору

Поєднання ж облікового та фінансового підходів до розуміння податків визначає їх економічний зміст, який, перш за все, полягає в тому, що податки спричиняють в майбутньому відтік економічних вигід у вигляді грошових коштів на сплату до бюджету. З іншого боку, виступаючи зобов'язаннями підприємства, податки є джерелом фінансування його діяльності, доки дані зобов'язання не буде перераховано до державного бюджету.

Система оподаткування будь-якої країни світу складається з набору великої різноманітності видів податків, що різняться в кожній країні, проте відповідно до об'єкта дослідження, зосередимо увагу на податку на прибуток суб'єктів господарювання.

Податок на прибуток вперше було введено як тимчасовий податок у Великобританії в 1799 р. як інструмент збирання грошей для забезпечення війни з французькими військами. З налогічною проблемою в 1812 р. зіткнувся уряд США під час війни [2]. У

Великобританії спочатку ставка податку на прибуток сягала 6 %, а до 1918 року зросла до 30 % [1].

Взагалі податок на прибуток – це прямий податок, яким оподатковується позитивний фінансовий результат підприємства за встановленою законодавством ставкою.

Сутність податку на прибуток слід розглядати як на рівні підприємства, так і на рівні держави в цілому, але обов'язково у їх взаємозалежності. На рівні кожного підприємства (мікрорівень), залежно від результатів його діяльності, обчислюється податкове зобов'язання з податку на прибуток, сумарний розмір якого становить суму отриманих податкових надходжень з податку на прибуток до державного бюджету. Відповідно до методики обчислення ВВП, податок на прибуток названо корпоративним податком, у зв'язку з тим, що в більшості розвинених країн світу використовується поняття «корпоративний податок» (corporation tax), а податком на прибуток (income tax) позначають податок, що утримується з доходів фізичних осіб.

Крім того, податок на прибуток за даною методикою є складовою частиною прибутку корпорацій, разом з дивідендами та нерозподіленим прибутком. Даний підхід використовується для зіставності обсягу ВВП різних країн, оскільки кожна країна використовує власну систему оподаткування прибутку підприємств, що відрізняється порядком оподаткування прибутку корпорації та прибутків її власників [3]:

– *класична система* – корпорація розподіляє дивіденди після сплати податку на прибуток, що сплачується нею самостійно, а акціонери сплачують даний податок з одержаних дивідендів окремо (США, Нідерланди);

– *інтегрована система* – компанія не є платником корпоративного податку, а обчислює чистий дохід, який потім розподіляється між акціонерами відповідно до їх часток у капіталі. Акціонери сплачують прибуток відповідно до даних часток (США, Австралія);

– *система умовного розрахунку дивідендів з використанням маржинальної ставки податку на прибуток* – спочатку корпорація сплачує корпоративний податок зі всього прибутку до оподаткування, разом із дивідендами, що включається акціонерами до складу податкового кредиту з даного податку. Акціонери включають дивіденди до складу доходу до оподаткування, до якого додається сплачений податок на прибуток. Утворений загальний дохід множиться на маржинальну ставку корпоративного податку, в

наслідок чого утворюється корпоративний податок за прогресивною ставкою. Акціонери сплачують корпоративний податок з різниці між корпоративним податком за прогресивною ставкою та податковим кредитом (Нова Зеландія, Франція, Німеччина, Сінгапур, Малайзія);

– *система повного звільнення дивідендів від оподаткування* – дивіденди повністю звільнюються від оподаткування корпоративним податком, що сплачує компанія з прибутку до розподілу дивідендів (країни Південної Америки, Австралія);

– *система оподаткування прибутку за вирахуванням дивідендів* – корпорація перед сплатою корпоративного податку з отриманого прибутку вираховує дивіденди, корпоративний податок на які сплачують акціонери (кооперативні підприємства Австралії).

Різниця між системами полягає у різних величинах бази оподаткування податком на прибуток. Дані відмінності пояснюються тим, що податок на прибуток має досить важливе значення в економіці кожної країни, адже уряди країн за допомогою даного податку стимулюють економічне зростання економіки країни, підвищення міжнародної конкурентоздатності країни, підвищення рівня інвестицій на підприємствах та сприяють зростанню ділової активності підприємств.

Податок на прибуток як фінансова категорія, виходячи з його природи, знаходиться на стику інтересів між підприємством та державою. Як зазначає Т.О. Гусєва, «на всіх етапах розвитку державності прослідковується жорстке протистояння між державою, що стягує податкові платежі, та суспільством як сукупністю платників податків, які намагаються знизити покладене на них податкове навантаження» [7, с. 5].

Сплачувати податок на прибуток зобов'язаний кожен суб'єкт господарювання, який отримує позитивний фінансовий результат, за виключенням тих, хто має пільги в оподаткуванні за даним податком або перебуває на системі оподаткування, звільненій від сплати податку на прибуток.

У зв'язку з тим, що сплата податку не пропорційна участі платника податку в розподілі державою ресурсів, існує високий ризик того, що податок ніхто не сплачуватиме, або сплачуватимуть лише одиниці платників податку. Саме тому держава встановлює загальнообов'язкові для виконання умови взаємовідносин з платниками податку, сукупність яких утворює податкову систему.

У зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням податкового законодавства як держава, так і платник податку на прибуток несе податкові ризики.

Податковий ризик для підприємства – це ймовірність понесення в майбутньому незапланованих витрат у вигляді штрафів та пені за порушення вимог податкового законодавства.

Податковий ризик для держави – ймовірність недоотримання до державного бюджету надходжень у вигляді податку на прибуток, у зв'язку з порушенням податкового законодавства платниками податку на прибуток, а також неефективною роботою контролюючих податкових органів. Реалізовані податкові ризики є витратами як держави, так і платника податку на прибуток.

Найбільший інтерес становлять витрати та ризики як держави, так і підприємства, що виникають у зв'язку з реалізацією між ними податкових відносин. Дані витрати О.О. Чуб поділяє на витрати контролю, витрати самообмеження та витрати розходження [16]. Використовуючи підхід О.О. Чуб, охарактеризуємо витрати держави, що виникають при справлянні податків (табл. 1).

Отже, як видно з таблиці 1, держава несе витрати не лише на здійснення контролю податковими органами, але й витрати, що виникають у зв'язку з недосконалістю законодавства, неефективною роботою податкових органів та у зв'язку з ухиленням платників податків від сплати податку на прибуток.

Таблиця 1

Витрати держави у відносинах розподілу прибутку

Вид витрат		Характеристика
Витрати контролю	Попередній контроль	Витрати на укладання «контрактів» у вигляді податкового законодавства, яким визначаються загальні принципи оподаткування суб'єкта господарювання, порядок визначення бази оподаткування податком на прибуток, порядок сплати даного податку, а також порядок звітування перед органами податкової адміністрації у вигляді податкових декларацій про розміри сплаченого податку
	Поточний контроль	Для відносин за розрахунками з податку на прибуток поточний контроль є нехарактерним, оскільки податковими органами не здійснюється контроль у

		момент здійснення господарських операцій, що є об'єктами оподаткування податком на прибуток
	Наступний контроль	Витрати на проведення камеральних, виїзних перевірок та перевірок на місці, витрати на прийняття Декларації з податку на прибуток
Витрати самообмеження		Втрачені можливості держави у вигляді недоотриманих доходів до бюджету внаслідок збитковості платника податку на прибуток, застосовуваних схем оптимізації чи мінімізації оподаткування, порушення чинного законодавства
Витрати розходження		Витрати, пов'язані з недосконалістю системи податкового контролю та недосконалістю норм податкового законодавства

На нашу думку, податок на прибуток слід відображати відповідно до теорії агентських відносин у вигляді частки розподілу прибутку, оскільки прибуток є саме тією категорією, яку отримує підприємство, функціонуючи в податковій системі, що регулюється державою.

В.І. Кузем запропоновано структурну будову системи розподілу прибутку підприємства, основними елементами якої є: об'єкт розподілу, суб'єкт розподілу, інструменти регулювання на рівні держави та на рівні підприємства, інформаційна складова та результати розподілу [10, с. 52].

Запропонована В.І. Кузем структурна будова системи розподілу прибутку є основою для розподілу прибутку між будь-якими учасниками контрактних відносин з підприємством. У даному випадку учасниками контрактних відносин є підприємство та держава з розрахунками за податком на прибуток.

Визначимо основні елементи системи розподілу прибутку суб'єктом господарювання у вигляді податку на прибуток державі:

– *об'єктом розподілу* є прибуток, отриманий шляхом порівняння доходів та витрат підприємства за звітний період. Напрямі розподілу прибутку керівництво підприємства може визначити безліч, залежно від потреб підприємства, але, в першу чергу, частина прибутку в чітко фіксованій частці повинна бути перерахована державі;

– *суб'єктами розподілу* є підприємство (агент), що розподіляє частку отриманого прибутку у вигляді податку на прибуток іншому

суб'єкту розподілу – державі (принципалу) за створене нею сприятливе соціально-економічне середовище, відповідно до вимог, що висуваються податковою системою;

– *інструменти регулювання відносин* зі сплати податку на прибуток виділяються як на рівні держави, так і на рівні підприємства. На рівні держави таким інструментом є податкове законодавство, яке визначає умови функціонування агента в податковій системі. На рівні підприємства таким інструментом є облікова політика, якою визначаються загальні аспекти організації та функціонування системи бухгалтерського обліку в частині нарахування та сплати податку на прибуток, визначаються особливості бухгалтерського обліку об'єктів, які враховуються при обчисленні фінансового результату підприємства відповідно до вимог податкового законодавства, а також визначається порядок розподілу частини прибутку до бюджету у вигляді сплати податку на прибуток;

– *інформаційною складовою* відносин розподілу прибутку є ресурси системи бухгалтерського обліку щодо одержаних доходів, понесених витрат, розмірів фінансових результатів, що на виході з системи бухгалтерського обліку трансформуються в фінансовій, податковій та внутрішній звітності;

– *результатом розподілу прибутку* у вигляді сплати податку на прибуток є відповідність суб'єкта господарювання умовам податкової системи, що визначені законодавчо державою, а також виконання ним обов'язку щодо сплати частини прибутку державі за функціонування у сприятливому соціально-економічному середовищі.

Висновки. Отже, в ході дослідження підтверджено, що податок на прибуток, як і інші податки, є складною категорією та розглядається з фінансової точки зору як інструмент перерозподілу національного доходу, з правової – законодавчо встановленого платежу, з бухгалтерської – зобов'язання суб'єкта господарювання перед бюджетом. Податок на прибуток є важливим фіскальним інструментом бюджету кожної країни, правила стягнення якого різняться в кожній країні, залежно від яких виділяють типи систем оподаткування податком на прибуток: класична система, повністю інтегрована система, система звільнення дивідендів від оподаткування, система оподаткування за вирахуванням дивідендів та система умовного розрахунку дивідендів.

Дослідження дозволило встановити, що податок на прибуток є винагородою держави-принципала, що сплачується платником податку

(агентом) за сприятливе соціально-економічне середовище в результаті взаємовідносин «держава–підприємство» в податковій системі.

Список використаної літератури:

1. Revenue Statistics – Comparative tables: Data extracted on 31 May 2012 from OECD.Stat [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.
2. *Rosenberg J.* History of Income Tax in the U.S. / *J.Rosenberg* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://history1900s.about.com/od/1910s/a/incometax.htm>.
3. Advantages And Disadvantages Of Different Forms Of Corporate Tax System [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lexisnexis.com.au/aus/academic/text_updater/gilders/chapter_12/pdf/12_8.pdf.
4. *Александров И.М.* Налоговые системы России и зарубежных стран / *И.М. Александров*. – М. : Бератор-Пресс, 2002. – 192 с.
5. *Васильев Ю.В.* Политика реформирования налоговой системы России : монография / *Ю.В. Васильев, Н.Г. Кузнецов, Е.В. Поролло*. – Ростов н/Д : Южный федеральный ун-т, 2008. – 164 с.
6. *Годме П.М.* Финансовое право / *П.М. Годме* ; перевод *Р.О. Халфинова* ; под ред. *Л.Ф. Шаранова*. – М. : Прогресс, 1978. – 432 с.
7. *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности : монография / *Т.А. Гусева*. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 472 с.
8. *Исаев А.А.* Очерк теории и политики налогов / *А.А. Исаев*. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. – 270 с.
9. *Капасва Л.М.* Финансове право : навч. посібник / *Л.М. Капасва, М.С. Лях*. – К. : Центр навч. л-ри, 2004. – 248 с.
10. *Кузь В.І.* Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *Василь Іванович Кузь*. – Житомир, 2011. – 267 с.
11. *Сучасна теорія та практика оподаткування* / *М.А. Куцин та ін.* – Х. : Прапор, 2001. – 512 с.

12. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишнеvский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишнеvская и др. ; под общ. ред. В.П. Вишнеvского. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
13. Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика / С.Г. Пепеляев. – М. : Статут, 2005. – 287 с.
14. Соколов А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 506 с.
15. Суторміна В.М. Держава–податки–бізнес: (зі світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : монографія / В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К. : Либідь, 1992. – 328 с.
16. Чуб О.О. Агентська теорія у контексті глобалізаційних процесів / О.О. Чуб // Економіка та підприємництво : зб. наук. пр. молодих учених та аспірантів / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана» ; відп. ред. С.І. Дем'яненко. – 2008. – Вип. 21. – С. 250–256.

КУЧЕР Світлана Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми теорії та практики бухгалтерського обліку і оподаткування.

E-mail: kuchersvetlana@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 07.10.2014.