

*Д. Шведа,
студентка 3 курсу Економіко-правового коледжу,
Міжнародний гуманітарний університет;
керівник – канд. екон. наук, доц. Л. І. Гладченко*

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ РОЗРАХУНКУ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗА НОВИМ ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

Актуальність. Зі вступом в дію Податкового кодексу України об'єкт оподаткування зазнав суттєвих змін на відміну від методики його розрахунку згідно статті 3 Закону України «Про оподаткування підприємств». Особливості регулювання такого елемента правового механізму податку, як об'єкт оподаткування, фактично формалізує податковий обов'язок, опредмечує право справляння податків як реалізацію повноважень щодо зобов'язаних осіб державною владою. Наявність об'єкта оподаткування передбачає об'єктивну можливість вимоги насамперед сплати податку. Якщо вимога реалізації податкового обов'язку передбачає більш складну конструкцію й не завжди обумовлена неодмінною наявністю будь-якого матеріального блага як об'єкта оподаткування, то сплата податку обумовлена саме об'єктом оподаткування.

Мета наукової роботи полягала в дослідженні механізму формування і розрахунку об'єкта оподаткування для конкретного суб'єкту господарювання. Таким суб'єктом обрано ТОВ «ЕКСПРЕС-МЕД», яке здійснює діяльність на засадах малого підприємства, а облік веде за розгорнутою системою.

Виклад основного матеріалу.

Загально відомо, що з формуванням ринкової економіки в 1992 р. особливістю її податкової системи стала поява нових видів податків. Так, виникають механізми податку на доходи (введений Законом України від 21 лютого 1992 р. «Про оподаткування доходів підприємств і організацій») [1, с. 65], податку на додану вартість, особливості появи якого могли б становити предмет спеціального дослідження. Ці податки визначали специфіку податкової системи України.

Якісне відновлення податкової системи України припало на 1994–1995 рр. У цей період формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми. Поряд з податками, що діяли, виникають нові (податок на промисел). До 1994 р. нарешті складається система місцевих податків, зборів, введена Декретом Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. «Про місцеві податки і збори» і уточнена Законом України від 17 червня 1993 р. «Про доповнення Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» [2, с. 115].

У цей же період законодавче регулювання поширюється й на специфічні облікові податкові механізми. Уперше в Україні з'явилися облікові реєстри платників податків.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» було виправлене проти-річчя Декрету Кабінету Міністрів України «Про оподаткування прибутку підприємств і організацій». Справа в тому, що в Декреті платниками податку на прибуток були:

1. Будь-які господарюючі суб'єкти (включаючи їх об'єднання), банки, інші кредитні установи, фінансово – розрахункові центри, їхні філії, відділення й інші відособлені підрозділ, міжнародні неурядові організації й міжнародні об'єднання, що мають доходи в календарному році від діяльності в Україні

2. Будь-яка інша неприбуткова організація, якщо вона мала доходи від здійснення комерційної діяльності.

Але об'єктом в цьому випадку був валовий прибуток (ст. 3), і тоді підприємство могло мати дохід (за рахунок фонду заробітної плати), але не одержати прибутки. Судячи з такого трактування, платник мав обов'язок, але не міг його виконати, оскільки не було об'єкта оподаткування.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» змінив ст. 2 «Платники податків» і закріпив обов'язок за:

- суб'єктами підприємницької діяльності, бюджетними організаціями в частині здійснення госпрозрахункової діяльності, банками (крім Національного банку України і його установ, за винятком госпрозрахункових, а також підприємств пенітенціарних установ), що є юридичними особами відповідно до законодавства України, міжнародними організаціями, що не користуються імунітетом та дипломатичними привілеями й здійснюють підприємницьку діяльність в Україні;

- філіями й іншими відособленими підрозділами платників податків, що мають окремий баланс і розрахунковий (поточний) рахунок;

- нерезидентами, що здійснюють підприємницьку діяльність через постійні представництва, розташовані на території України;

- нерезидентами, що здійснюють репатріацію прибутків, отриманих із джерел на території України.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» у якості об'єкту оподаткування було закріплено вже балансний прибуток, збільшений на:

- суму збитків по товарообміном (бартерним) операціям при реалізації продукції (робіт, послуг), здійсненими за цінами, нижчими від ринкових;

- кошти фондів, створених платником податків за рахунок собівартості продукції (робіт, послуг), використаних ним не за цільовим призначенням;

- суму коштів, а також валютні цінності, вартість матеріальних цінностей і нематеріальних активів, включаючи корпоративні права й цінні папери, отримані платником податків від інших суб'єктів підприємницької діяльності на власні потреби безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги або не врахованих у реалізації.

Специфіка прибутку як об'єкта оподаткування полягала в тому, що воно вимагало чіткого регулювання складу витрат, що включають у собівартість продукції. А стаття, що регулювала зміст об'єкта оподаткування, повинна була доповнюватися статтею, що деталізує склад витрат. Разом з тим означені законодавчі акти по – різному регулювали це положення. Декрет Кабінету Міністрів України припускав відсильну норму, що регулювала це положення (ст. 4): «Затрати, що включають до собівартості продукції (робіт, послуг), визначаються відповідно до «Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах України», які затверджені КМУ, з урахуванням особливостей їхнього визначення в окремих сферах суспільного виробництва» [3, с. 123].

Об'єкт оподаткування згідно статі 22 ПКУ визначається як відкритий перелік об'єктів, які породжують виникнення податкового обов'язку у платника. Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток), операції з постачанням товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Поняття об'єкта оподаткування передбачає два підходи: розширений і більш вузький. Як узагальнена категорія об'єкт оподаткування являє собою родові визначення

(доходи або їхня частина; майно; вартість і т. д.), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплати податок чи збір. У більш вузькому значенні (яке в основному закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування (доходи фізичних осіб; майно юридичних осіб і т. д.), які й закріплюються спеціальними частинами Особливої частини ПКУ.

ПКУ передбачав також окреслення спеціальних податкових режимів, які передбачають особливий порядок обчислення та сплати податків. До вичерпного переліку таких режимів були включені: спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства, фіксований сільськогосподарський податок, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства уявляє собою особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку. При цьому методика обчислення об'єкту оподаткування диференційована навіть для платників податків, які працюють за спрощеною системою. Так платником єдиного податку фізичні або юридичні особи, які не використовують найманої праці (або не більше 10 осіб) із обсягом годового доходу не більше 1000 000 грн. До платників єдиного податку відносяться також і які одержують дохід від 3 000 000 до 5 000 000 грн [4, с. 215].

Але для кожного з чотирьох груп платників єдиного податку встановлені свої диференційовані ставки щодо розміру податку на прибуток (дохід). Так для першої групи платників єдиного податку – у межах від 1 до 10 % розміру мінімальної заробітної плати, для другої групи відсоток складає від 2 до 20 % розміру мінімальної заробітної плати. Відсоткова ставка єдиного податку для третьої і четвертої групи платників єдиного податку встановлюється у розмірі:

- 1) 3 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з ПКУ;
- 2) 5 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

В окремих випадках для платників єдиного податку можуть встановлюватися й інші ставки. Так, для платників 1-3 груп встановлюється ставка у 15 %, а для платників, що віднесені до четвертої групи, – подвійна ставка єдиного податку.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), які отримані у результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно із главою XIV ПКУ;
- 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними або юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену підп. 1 п. 293,3 ст. 293 ПКУ;
- 4) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності.

За всіма критеріями підприємство «ЕКСПРЕС-МЕД» відноситься до четвертої групи малих підприємств. Для цієї групи розрахунок податку на прибуток виглядав би:

$$\text{Дохід} * \text{Ставка єдиного податку} = 4172,6 * 0,05 = 208,63 \text{ тис. грн. [6];}$$

де 5 % – ставка єдиного податку для четвертої групи малих підприємств.

Однак податкова система дала суб'єктам малого підприємництва вибір щодо методики розрахунку об'єкта оподаткування і як наслідок самої суми податку. Тому підприємство «ЕКСПРЕС-МЕД» обрало схему розрахунку податку для підприємств, які працюють по розгорнутій системі обліку, тобто згідно ст. 151.1 та п. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, якими передбачено на 2012 р. відсоткову ставку у 21 % від прибутку. Використовуючи можливість вибору, означене підприємство розраховує суму податку за методикою розгорнутої системи розрахунку податку. За цією ставкою розрахунок податку на прибуток виглядає:

$$(\text{Доходи} - \text{Витрати}) * 21 \% = (4172,6 - 3999,4) * 0,21 = 36,37 \text{ тис. грн. [5].}$$

Співвідносяючи ці дві системи розрахунку податку видно те, що підприємство обрало найбільш приємну для себе методику розрахунку за якою ТОВ «ЕКСПРЕС-МЕД» платить менше податкових коштів на $(208,63 - 36,37) = 172,26$ тис. грн.

Висновки.

Проведені розрахунки за офіційною податковою звітністю конкретного підприємства дають змогу стверджувати про причину формування проблем:

1. Наповнюваності Державного бюджету; 2. функціонуванню до 40 % збиткових підприємств малого підприємництва.

До того більш ніж 60 % підприємств, які одержали прибуток у 2011 році не перекрили збитки, які одержали 40 % збиткових підприємств. У підсумку сальдо по «Фінансовому результату» склалося від'ємним значенням на суму «-» 6767,7 млн. грн. І, як наслідок відсутність надходжень податку у бюджет.

Таким чином, слід констатувати, що схеми оподаткування повинні бути зваженими і не мати подвійних стандартів. А сама методика розрахунку об'єкту оподаткування чіткою та прозорою. Вважаємо, що Державній податковій службі України та Міністерству фінансів є ще й далі над чим працювати.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 24.12.2002 р. № 349-IV (зі змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – № 4. – Ст. 216.
2. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р., № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 9. – Ст. 198.
3. Податковий Кодекс України № 2755 – VI от 02.12.11 [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст.112. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. – Х.: Право. – 2012. – 648 с.
5. Звіт про фінансові результати підприємства «ЕКСПРЕС-МЕД» за 2011 рік.
6. Звіт про фінансові результати підприємства «ЕКСПРЕС-МЕД» за 2012 рік.