

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра фінансів

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

(підпис)
“ ____ ” травня 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня бакалавра
зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
за освітньою програмою «Податкова та митна справа»
на тему «Податок на прибуток підприємств у податковій системі України»

Виконавець

студентка 42 групи ФФБС

Садчикова Олександра Олегівна _____
/підпис/

Науковий керівник

к.е.н., доцент

Дубовик Ольга Юхимівна _____
/підпис/

АНОТАЦІЯ

кваліфікаційної роботи на здобуття освітнього ступеня бакалавр
«Податок на прибуток підприємств у податковій системі України»

Одеський національний економічний університет

м. Одеса, 2024 рік

Кваліфікаційна робота складається з трьох розділів.

Кваліфікаційна робота бакалавра присвячена дослідженню теоретичних та практичних аспектів оподаткування прибутку підприємств в Україні. У роботі здійснено аналіз сутності, розглянуто еволюцію та правове регулювання податку на прибуток, його роль у формуванні доходів бюджету та вплив на економіку й інвестиційний клімат країни. На прикладі конкретного підприємства досліджено особливості формування та оподаткування прибутку. Вивчено міжнародний досвід оподаткування прибутку підприємств та можливості його застосування в Україні, а також надано рекомендації щодо поетапного вдосконалення системи оподаткування прибутку приватних підприємств.

Запропоновано заходи щодо: детінізації економіки та боротьби з ухиленням від сплати податку, підтримки малого бізнесу шляхом покращення системи спрощеного оподаткування, посилення інвестиційної активності підприємств шляхом надання податкових пільг та інвестиційних кредитів, а також поступовий перехід до заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, податкова система, бюджет, доходи, витрати, податок на виведений капітал

ABSTRACT

qualifying work for obtaining a bachelor's degree

Oleksandra Olehivna Sadchykova

"Income tax of enterprises in the tax system of Ukraine"

Odesa National University of Economics

Odessa, 2024

The qualification work consists of three sections.

The bachelor's qualifying work is dedicated to the study of theoretical and practical aspects of corporate profit taxation in Ukraine. The work analyzes the essence, considers the evolution and legal regulation of the corporate profit tax, its role in budget revenue formation, and its impact on the country's economy and investment climate. Using the example of a specific enterprise, the features of profit formation and taxation are studied. The international experience of corporate profit taxation and its application possibilities in Ukraine are examined, and recommendations are provided for the phased improvement of the private enterprise profit taxation system. Measures are proposed for: de-shadowing the economy and combating tax evasion, supporting small businesses by improving the simplified taxation system, enhancing investment activity of enterprises by providing tax incentives and investment credits, as well as a gradual transition to replacing the corporate profit tax with a tax on withdrawn capital.

Keywords: corporate profit tax, tax system, budget, revenue, expenses, tax on withdrawn capital

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні засади прибуткового оподаткування підприємств	7
1.1. Сутність та основні характеристики податку на прибуток	7
1.2. Еволюція становлення та розвитку податку на прибуток підприємств	13
1.3. Правова база та нормативне регулювання податку на прибуток підприємств в Україні	16
Розділ 3. Фіскальна ефективність функціонування податку на прибуток в Україні	23
2.1. Роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів бюджету	23
2.2. Аналіз формування та оподаткування прибутку приватного підприємства «XXX»	32
2.3. Вплив податку на прибуток підприємств на економіку та інвестиційний клімат України	37
Розділ 3. Основні напрями вдосконалення системи оподаткування прибутку підприємств в Україні	44
3.1. Міжнародний досвід оподаткування прибутку підприємств та можливості його застосування в Україні	44
3.2. Вектори вдосконалення системи оподаткування прибутку приватних підприємств	53
Висновки	65
Список використаних джерел	69
Додатки	77

ВСТУП

Важливим елементом економічної політики кожної держави є податкова система, оскільки саме вона генерує обсяги зборів, що спрямовуються на виконання державою її зобов'язань і реалізацію соціальних та інфраструктурних проєктів. Тому аналіз ефективності та справедливості оподаткування є критичним для забезпечення стабільності фінансового сектору.

У контексті глобальних економічних та фінансових викликів Україна повинна враховувати міжнародні стандарти та тенденції щодо податкового регулювання. Поширення глобальних бізнес-структур та транснаціональних корпорацій підіймає питання про адаптацію національної системи оподаткування до міжнародних вимог і стандартів.

Одним із податків, який відіграє ключову роль у формуванні доходів бюджету та впливає на конкурентоспроможність підприємств, є податок на прибуток підприємств. Даний податок має вплив і на інвестиційну привабливість країни, адже здатність залучити іноземні інвестиції не в останню чергу залежить від оптимальності та прозорості податкової системи. Оптимізація податкових ставок та створення стимулів для підприємницької діяльності можуть сприяти розвитку бізнесу та створенню нових робочих місць, що буде особливо необхідним для нашої держави на сучасному етапі її розвитку та особливо у період післявоєнного відновлення.

Саме ці обставини визначають актуальність дослідження теми податку на прибуток у вітчизняній податковій системі у контексті оптимізації фіскальних механізмів для підтримки розвитку бізнесу та стабільності економічного середовища країни.

Проблемам оподаткування прибутку та теоретичним і практичним аспектам його впливу на формування доходів бюджету присвятили свої наукові дослідження такі українські вчені, як: В. Андрущенко, П. Боровик, В. Вишневський, Ю. Гороховська, Н. Дєєва, О. Непочатенко, Н. Редіна, В. Чигрин, Б. Щепелюк. Серед закордонних вчених вивченням процесу оподаткування прибутку займалися Р. Варсано, Р. Вебер, Д. Вілсон, Д. Даймонд, М. Деверо, К. Найкел, М. Уайт.

Попри значну кількість досліджень та публікацій з цієї теми, податок на прибуток в Україні залишається предметом активної дискусії. Ключові аспекти обговорення включають розмір ставок податку та їх впливу на економіку, потребу розширення чи скорочення податкових пільг, питання ефективності адміністрування та контролю за справлянням податку на прибуток та недопущення ухилення від нього, необхідності міжнародної координації та адаптації податкової системи України до систем країн Європейського союзу. Деякі науковці також підіймають питання щодо повного скасування спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб, а також трансформування податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал.

Разом з цим, проблематичні аспекти виникають також через відмінності, закладені у стандартах бухгалтерського обліку та нормах податкового законодавства щодо методологічних підходів у визначенні податкових зобов'язань перед бюджетом. Це призводить до складнощів у податкових розрахунках та їх обліковому відображенні, що зумовлює багатогранність характеру проблеми ведення обліку розрахунків за податком на прибуток підприємств, що регулюється в двох сферах законодавства — бухгалтерській та податковій. Всі ці питання наразі залишаються актуальними та потребують подальшого розгляду.

Об'єктом дослідження виступає система оподаткування прибутку підприємств.

Предметом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з обчисленням та сплатою податку на прибуток підприємств.

Мета роботи полягає в наданні рекомендацій для вдосконалення податкової системи в частині податку на прибуток для підтримки стабільного економічного зростання, залучення інвестицій та забезпечення справедливого й ефективного розподілу фінансових ресурсів в умовах сучасного економічного середовища України.

Для досягнення поставленої мети поставлено наступні завдання:

— визначити сутність та основні характеристики податку на прибуток підприємств;

- розглянути еволюцію становлення податку на прибуток у вітчизняній податковій системі;
- здійснити аналіз правової бази та нормативного регулювання податку на прибуток підприємств в Україні;
- визначити роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів бюджету України;
- провести аналіз формування та оподаткування прибутку на прикладі приватного підприємства «ХХХ»;
- дослідити вплив податку на прибуток на економіку та інвестиційний клімат України;
- вивчити міжнародний досвід оподаткування прибутку та можливості його застосування в Україні;
- розробити вектори вдосконалення системи оподаткування прибутку приватних підприємств в Україні.

У рамках даного дослідження використовуються різноманітні методи для глибокого аналізу та обґрунтування теми. Зокрема, аналітичний метод, який застосовується для розгляду сутності та еволюції податку на прибуток та аналізу його правового регулювання в Україні; статистичний аналіз для обробки та аналізу статистичних даних, щоб визначити тенденції та взаємозв'язки між показниками економіки та оподаткуванням; емпіричний метод, який полягає у дослідженні особливостей функціонування та вивченні фінансової звітності приватного підприємства «ХХХ» з метою аналізу специфічних аспектів оподаткування в сфері приватного підприємництва. Для вивчення міжнародного досвіду оподаткування прибутку підприємств та можливостей його застосування в Україні також застосовано метод порівняльного аналізу та метод синтезу.

Дослідження ґрунтується на різноманітних джерелах, включаючи законодавчі та нормативні акти України з питань оподаткування, Податковий кодекс України, наукові праці українських та міжнародних вчених. Крім того, використовуються статистичні дані, надані Державною службою статистики України та Міністерством фінансів України, а також фінансова звітність приватного підприємства «ХХХ». Ця різноманітність джерел дозволяє отримати

комплексне уявлення про ситуацію та забезпечує об'єктивність та достовірність проведеного дослідження.

Практичне значення результатів дослідження полягає у розробці рекомендацій, що можуть бути використані для вдосконалення системи оподаткування прибутку підприємств в Україні.

Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів та висновків. Обсяг роботи становить 96 сторінок. Робота містить 5 таблиць, 14 рисунків та 9 додатків. Список використаної літератури налічує 73 джерела.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутність та основні характеристики податку на прибуток

Податки є одним із найважливіших елементів фінансової системи кожної країни, відіграючи ключову роль у формуванні бюджету та забезпеченні функціонування держави. Підсумовуючи праці вітчизняних дослідників [1-5], можемо дійти висновку, що у науковому контексті податок визначається як обов'язковий платіж, що здійснюється громадянами та підприємствами на користь держави, і призначений для забезпечення її економічних та соціальних потреб.

Одним з ключових бюджетоутворюючих податків як у багатьох країнах світу, так і в Україні зокрема, є податок на прибуток. В економічній літературі мають місце різноманітні точки зору щодо сутності цього різновиду податку. Наприклад, В. Письменний розглядає податок на прибуток підприємств як форму оподаткування, за якої підприємства сплачують обов'язкові внески до бюджету з прибутку, який вони отримали протягом конкретного періоду та який визначає фінансову віддачу від діяльності підприємства і забезпечує державу необхідними ресурсами для задоволення соціальних та економічних потреб [5].

Автори К. Жадько та О. Карпа визначають податок на прибуток підприємств як «обов'язковий платіж, розрахований на основі чистого прибутку, який залишається після відрахування всіх витрат та відрахувань та може включати в себе певні пільги та обмеження» [6].

В той же час О. Непочатенко розглядає податок на прибуток з точки зору підприємництва як «важливий фактор, що впливає на фінансові стратегії та прийняття управлінських й інвестиційних рішень, стратегію розвитку та загальну ефективність бізнесу» [7].

Ю. Ободзінська вважає, що «податок на прибуток — це той податок, який використовується у структурній економічній політиці, а також може застосовуватися для підтримки стабілізаційної політики» [8].

С. Кучер у своїй праці зазначає, що «податок на прибуток — це загальнодержавний прямий податок, який розподіляється платниками податку за встановленою законодавством ставкою з вираженого у грошовому виразі прибутку

юридичних осіб для покриття державою понесених перед суспільством витрат у зв'язку з виконанням нею соціально-економічних функцій» [9], а М. Серкіна визначає його як «прямий податок, який підприємства сплачують з прибутку, отриманого від реалізації продукції (робіт, послуг), нематеріальних активів, основних фондів, валютних цінностей, цінних паперів та інших видів фінансово-матеріальних цінностей, орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій» [10].

Узагальнюючи, податок на прибуток підприємств є загальнодержавним податком, котрий сплачується підприємствами із прибутку, що одержаний ними від реалізації продукції, нематеріальних активів, валютних цінностей, цінних паперів, основних фондів та інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей.

Прибуткове оподаткування використовується як інструмент досягнення державою соціальних та економічних цілей, таких як збільшення бюджетних надходжень, стимулювання інвестицій, зменшення нерівності. Крім вагомого фіскального значення, податок на прибуток надає державі спроможність регулювати і стимулювати підприємницьку діяльність. Такий вплив здійснюється як шляхом диференціації ставок оподаткування залежно від виду діяльності, так і наданням пільг підприємствам-виробникам пріоритетних товарів [3, с. 56].

Податок на прибуток підприємств має подвійний характер: з одного боку він виступає частиною податкової системи та специфічною формою виробничих відносин, у чому й полягає його суспільний зміст, а з іншого боку, «є частиною національного доходу держави в грошовій формі, що характеризує його матеріальний зміст» [11].

Податок на прибуток базується на ряді принципів, серед яких:

- принцип законності, що означає, що оподаткування регулюється законом та передбачає єдину методику нарахування та сплати податку для всіх платників;
- принцип обов'язковості, який надає безапеляційний статус податкові;
- принцип своєчасності внесення платежу, порушення якого може призвести до фінансових санкцій та неспроможності фінансувати заплановані витрати вчасно;

- принцип повноти сплати, спрямований на уникнення бюджетного дефіциту;
- принцип прозорості, що передбачає систематичне оприлюднення інформації про обсяги зібраного податку;
- принцип ефективного адміністрування, який передбачає зручну та зрозумілу процедуру податкових стягнень для всіх платників [3, с. 58].

Для кращого розуміння ролі оподаткування прибутку у податковій системі важливо розглянути його основні функції. Першою з них є фіскальна функція, яка полягає в частковому наповненні державного бюджету за рахунок оподаткування прибутку. Ця функція передбачає забезпечення балансу між доходами та видатками державного бюджету, а також можливість впливу на економічні процеси в країні шляхом застосування податкових важелів [4, с. 278].

Другою важливою функцією є регулююча. Через оподаткування прибутку підприємств здійснюється контроль над фіскальним тиском, а також забезпечується баланс економічних інтересів держави та юридичних осіб. Це відбувається за допомогою механізмів, що спрямовані на створення взаємовигідних умов для обох сторін [8].

У своїй функціональній ролі податок на прибуток є фіскальним інструментом, який використовується у рамках структурної економічної політики з метою підтримки стабілізаційних заходів. Він дозволяє впливати форму організації діяльності підприємств, напрямки розподілу прибутку, вибір джерел фінансування їх інвестицій, розподіл матеріальних ресурсів між різними галузями економіки, а також відкриває можливості для регулювання та перерозподілу ВВП, сприяючи економічному зростанню на макрорівні. Такий підхід також визначає та оптимізує розподіл прибутку, сприяючи ефективнішому використанню ресурсів. Відтак, податок на прибуток підприємств по суті є не лише інструментом для акумуляції коштів, але й стратегічним регулятивним інструментом, що визначає економічні відносини в широкому аспекті [12].

За формою податок на прибуток підприємств належить до прямих податків, тобто він встановлюється безпосередньо щодо платників. Даний податок є загальнодержавним, оскільки визначається вищими органами влади, стягується по

всій території країни та спрямовується безпосередньо до Державного бюджету України (за виключенням передання до місцевих бюджетів податку на прибуток установ, що знаходяться у комунальній власності, а також 10% податку на прибуток всіх місцевих підприємств, крім державних).

До основних елементів системи оподаткування податком на прибуток належать його платники, об'єкт та база оподаткування, податкові ставки та порядок обчислення та сплати податку.

Відповідно до п. 133.1 і п. 133.2 Податкового кодексу України, платниками прибуткового податку виступають виключно юридичні особи, незалежно від їх резидентства. При реєстрації будь-якої юридичної особи, вона «стає платником податку на прибуток підприємств, окрім випадків подання заяви про обрання спрощеної системи оподаткування або ж створення неприбуткової організації» [13].

Платники-резиденти можуть здійснювати діяльність як на території України, так і за її межами, а платниками-нерезидентами є всі юридичні особи, котрі отримують доходи із джерелом їх походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї чи імунітет відповідно до міжнародних договорів, а також нерезиденти, які мають постійні представництва, через які здійснюють господарську діяльність на території України [13].

Існує також податок і на доходи нерезидентів, що розширює коло платників податку на прибуток, адже відповідно до п. 133.1 ПКУ, даний податок вважається частиною податку на прибуток, а сплачувати його можуть навіть фізичні особи-підприємці і юридичні особи, які є платниками єдиного податку.

Основною ідеєю прибуткового оподаткування є оподаткування прибутку, отриманого підприємством в результаті його діяльності. Тому визначення прибутку підприємства є ключовим аспектом прибуткового оподаткування, який включає обчислення доходів та витрат з урахуванням стандартів бухгалтерського обліку та податкових правил.

Наразі виокремлюють два типи платників, які розмежовуються за обсягом отриманого доходу (межею є дохід в 40 млн грн), визначеного за правилами бухгалтерського обліку, а також мають різні звітні періоди (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

Порівняння типів платників податку на прибуток*

Критерії порівняння	Платники податку на прибуток, які:	
	не визначають податкові різниці	визначають податкові різниці
Об'єкт оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування з фінансової звітності	Фінансовий результат до оподаткування з фінансової звітності з урахуванням податкових різниць
Допустимий обсяг доходу за 2023 рік	до 40 млн грн (без непрямих податків)	від 40 млн грн (без непрямих податків), а також з меншим доходом на добровільній основі
Звітний період	Календарний рік	Календарний квартал

*Джерело: побудовано автором за даними [9]

Перші розраховують податок на прибуток без коригувань. Вони враховують всі доходи й витрати, визначені за правилами бухгалтерського обліку. До другого типу належать юридичні особи, що спершу коригують фінансовий результат на податкові різниці (які бувають як збільшуючі, так і зменшуючі) (див. додаток А).

Відповідно до Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, «податковою різницею визнається різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань у бухгалтерському та податковому обліку» [14]. У такому випадку податок розраховується на основі відкоригованого фінансового результату, який може відрізнитися від початкового як у більшу, так і в меншу сторону. Це означає, що деякі доходи й витрати у таких платників не враховуються, тобто їх вплив на фінансовий результат виключається через застосування податкових різниць.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкта оподаткування [13].

Ставка податку на прибуток підприємств визначається законодавством України та варіюється залежно від виду діяльності та приналежності суб'єкта господарювання до певної категорії платників податку. Базова (основна) ставка податку на прибуток в Україні становить 18%. Окрім того:

- 3% з об'єкта оподаткування стягується за угодами страхування;
- 0% — за угодами на тривалий строк страхування життя, добровільне медичне страхування та угоди страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення;
- 10% від доходу, отриманого від азартних ігор на гральних автоматах;
- «18% — від доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (зокрема казино), за винятком доходу від азартних ігор на гральних автоматах, зменшеного на суму, сплачену гравцю, а також від скоригованого прибутку контрольованих іноземних компаній» [13];
- 30% суми доходів від проведення лотерей;
- «0, 4, 5, 6, 12, 15, 18 і 20% сплачується з доходів з України для нерезидентів та прирівняних осіб у випадках, встановлених законодавством» [13];
- 9% від бази оподаткування для резидентів, що здійснюють діяльність у «Дія.Сіті» — платників податку за спеціальних умов відповідно до Закону від 15.07.2021 № 1667-IX «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [13].

Щодо порядку сплати та обчислення податку на прибуток підприємств, то даний податок нараховується платником самостійно за однією із вище перелічених ставок відповідно до характеру його діяльності. Податковими періодами є календарний квартал, півріччя, рік (див. таблицю 1.1), при цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком.

Не можна не зауважити, що податок на прибуток в українській податковій системі залишається одним із найскладніших серед прямих податків в адмініструванні та неоднозначним за своєю економічною природою, що зумовлено значною кількістю змін у законодавстві щодо його адміністрування упродовж періоду його становлення в українській податковій системі.

1.2. Еволюція становлення та розвитку податку на прибуток підприємств

Сучасний стан розвитку концепції оподаткування прибутку підприємств є свідченням її еволюції та взаємодії з історичними подіями та глобальними тенденціями. Перший випадок впровадження податку на прибуток для підприємств в Сполучених Штатах Америки під час Громадянської війни не лише відзначився як важливий крок у фінансуванні військових потреб, але й став першим відомим прикладом такого оподаткування в історії.

Варто зауважити, що концепція податку на прибуток підприємств отримала подальший розвиток у Європі у другій половині XIX століття, де численні країни впроваджували цей податок для фінансування різних галузей господарства та соціальних програм. Період Першої та Другої світових війн суттєво розширив обсяг податку на прибуток, використовуючи його для фінансування військових потреб.

По закінченню Другої світової війни багато країн переглянули свої системи оподаткування, впровадивши різні види ставок, податкових пільг й амортизаційних правил. Зростання глобалізації світової економіки призвело до появи податкової конкуренції за якої країни намагалися знизити ставку прибуткового податку, підвищивши таким чином свою інвестиційну привабливість.

У сучасний період багато країн проводять податкові реформи з метою спрощення систем оподаткування та збільшення привабливості для бізнесу. Це включає зменшення ставок податку, впровадження спрощених систем оподаткування для малих підприємств та скорочення адміністративних обтяжень.

Наразі, зважаючи на останні тенденції, багато країн розглядають можливості впровадження новаторських податкових інструментів, зокрема цифрового податку на корпорації чи податку для електронних послуг. Ці ініціативи свідчать про постійну адаптацію концепції оподаткування прибутку підприємств до змін у глобальній економічній та технологічній сферах.

Щодо України, то на її території податки спочатку існували як безсистемні платежі, що в основному носили натуральну форму. У 1898 році в Україні впроваджено систему промислового оподаткування, яка класифікувалася відповідно до чотирьох класів місцевості та розрядів підприємств. Паралельно з

чим було встановлено додатковий промисловий податок, що обчислювався із застосуванням кваліфікаційного підходу до капіталу та процентного збору з прибутків акціонерних підприємств у розмірі 0,15% загальної суми основних фондів.

На початку 1918 року податкова політика України складалася із чотирьох прямих податків, а саме: поземельного податку, основного промислового податку, податку на приріст прибутку та податку на нерухоме майно. Дохідна частина бюджету українського казначейства, заснована на прямих податках, виявилася досить обмеженою у своєму фінансуванні. Неодноразово відзначалася складність збирання прибуткового та промислового податків у період до 1923 року [15]. У 1923 році в Україні був введений прибутковий податок із сфери споживчої кооперації та господарських організацій громадських об'єднань. Зазначений податок мав сплачуватися кожного кварталу за 35% ставкою із балансового прибутку для споживчої кооперації та 25% для господарських організацій громадських об'єднань [16].

У незалежній Україні податок на прибуток підприємств існував із 1991 року, проте періодично перевага надавалась податку на дохід. Підтвердженням цього є зміни податкового законодавства та коригування об'єкта оподаткування у проміжок з 1991 по 1995 рік. Прихильники оподаткування доходу вбачали в оподаткуванні прибутку основну причину нестабільних надходжень до бюджету та ухилення від оподаткування, в той час як податок на дохід вважався ефективнішим як у фіскальному, так і в регулюючому вимірах [17].

Еволюція поняття «податок на прибуток» та системи оподаткування прибутку в Україні пройшла кілька етапів, які можна визначити через аналіз розвитку податкового законодавства. Аналіз історичних передумов оподаткування прибутку в Україні вказує на наявність шести етапів його становлення та розвитку, враховуючи періодизацію реформ оподаткування прибутку на основі законодавчих змін у визначенні об'єкта оподаткування та принципах визначення податку на прибуток. Зміни, внесені податковими реформами в Україні, суттєво вплинули на порядок обрахунку податку на прибуток підприємств та відобразилися на його функціональних особливостях та фіскальному значенні.

Перший етап належить до періоду входження України до СРСР до 1991 р. У цей період податок на прибуток підприємств регулювався Законом СРСР «Про податок з прибутку підприємств та організацій», а об'єкт оподаткування становив балансовий прибуток підприємств — сума прибутку, отриманого шляхом реалізації продукції та матеріальних цінностей, доходів від позареалізаційних операцій з вирахуванням витрат на такі операції. Ставки прибуткового податку диференціювались залежно від сфери діяльності, а базова ставка становила 35% [18].

Другий етап припав на 1992-1997 рр. У цей період чинності набув спочатку Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», за яким об'єктом оподаткування був валовий доход підприємств, що зменшений на розмір матеріальних витрат та обов'язкових платежів, а базова ставка закріпилась на рівні 18% від доходу.

З 1995 року вступив в силу Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», що визначив об'єктом оподаткування балансовий прибуток, визначений за правилами бухгалтерського обліку, і встановив базову ставку податку у 30%.

Третій етап датується 1997–2004 роками. Податок на прибуток регулювався Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 1997 року. На цьому етапі відбувся перехід до принципово нового підходу: визначення об'єкта оподаткування відбувалось зменшенням суми валового доходу у звітному періоду на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань. На четвертому етапі (2004 – 2010 рр.) базову ставку податку було зменшено із 30% до 25% [18].

У грудні 2010 року почався п'ятий етап, який тривав по грудень 2015 року. У 2010 році було ухвалено Податковий кодекс України, що почав свою дію із квітня наступного року. Його прийняття принесло ряд нововведень у методологію оподаткування прибутку підприємств: здійснено поетапне зниження ставки податку з 25% до 16%, розширено коло суб'єктів, які мали право на «податкові канікули». Увагу також приділили наближенню податкового та бухгалтерського обліку у питаннях визнання доходів і витрат при обліку основних засобів та їх амортизації, зняттю обмежень з окремих витрат подвійного призначення.

Наразі із січня 2015 р. триває шостий етап, характерним для якого стало впровадження у вітчизняну практику Міжнародних стандартів фінансової звітності та гармонізація з ними українських регуляторних актів. Відбувся перехід до нового принципу визначення податку на прибуток, який тепер обчислюється виходячи із «бухгалтерського фінансового результату (відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності), відкоригованого на податкові різниці» [18].

Ретроспективний аналіз еволюції системи оподаткування прибутку в Україні свідчить про постійні зусилля в пошуках оптимального поєднання ключових складових цього податку, причому це завдання залишається актуальним і зараз. Водночас, на думку деяких вітчизняних дослідників [3, 15, 17, 18], після запровадження Податкового кодексу основними напрямками перетворення системи оподаткування стали:

- розширення податкових пільг суб'єктам господарювання на безповоротній основі, що викривлює конкурентне середовище на ринку, а також значно ускладнює адміністрування податку на прибуток;

- невизначеність щодо порядку оподаткування дивідендів. В ПКУ розширено пільговий режим оподаткування дивідендів, що може призвести до прихованого вивозу капіталу з країни.

Водночас до суттєвих досягнень на сучасному етапі розвитку прибуткового оподаткування в Україні відносять реалізацію ідеї щодо наближення бухгалтерського та податкового обліку, запровадження пооб'єктної амортизації, адже це значно спрощує адміністрування податку [19].

1.3. Правова база та нормативне регулювання податку на прибуток підприємств в Україні

Основною складовою нормативно-правового регулювання податку на прибуток підприємств в Україні є Податковий кодекс, що почав діяти із квітня 2011 року. В даному документі податку на прибуток присвячений Розділ III «Податок на прибуток підприємств» (статті 133 - 142) [13].

Окрім того, Конституція України [20] визначає основні принципи податкової системи, права та обов'язки платників податків, компетенцію органів державної влади у сфері оподаткування.

До правої бази прибуткового оподаткування належить і Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2022 року № 274 «Про затвердження змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» [21], який визначає порядок подання декларації про об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Оподаткування прибутку підприємств у сфері бухгалтерського обліку регламентується згідно із положеннями П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [22] та МСБО 12 «Податки на прибуток» [23]. П(С)БО 17 встановлює методологічні принципи формування інформації щодо витрат, доходів, активів і зобов'язань, пов'язаних із податком на прибуток, та її виклад у фінансовій звітності.

Відтак, існує вимога формування витрат (або доходів) з податку на прибуток підприємств з врахуванням положень як бухгалтерського, так і податкового законодавства. Така тенденція свідчить про дуалістичну природу прибуткового податку як об'єкта бухгалтерського обліку.

При прийнятті Податкового кодексу України відбулося відзначене раніше наближення податкового обліку до бухгалтерського у частині розрахунку і сплати податку на прибуток. Проте все ще існують питання, що потребують вирішення, зокрема, у взаємоузгодженні облікової інформації. Необхідно досягти узгодження єдиної методології у стандартах бухгалтерського обліку, в тому числі і міжнародному, та вітчизняному податковому законодавстві.

Результати аналізу головних положень свідчать про відсутність суттєвих розбіжностей, за винятком існування у П(С)БО 17 такого об'єкта, як «відстрочений податок на прибуток», який подальше відображення знаходить у фінансовій та податковій звітності підприємства (див. Додаток Б).

Існуючі різниці, які впливають із регулювання обліку податку на прибуток у бухгалтерському плані (П(С)БО 17) та для цілей оподаткування (ПКУ), призводять до виникнення податкових відмінностей. Ці відмінності є об'єктом обліку та розрахунку згідно з вимогами як бухгалтерського обліку, так і податкового законодавства (рис. 1.1).

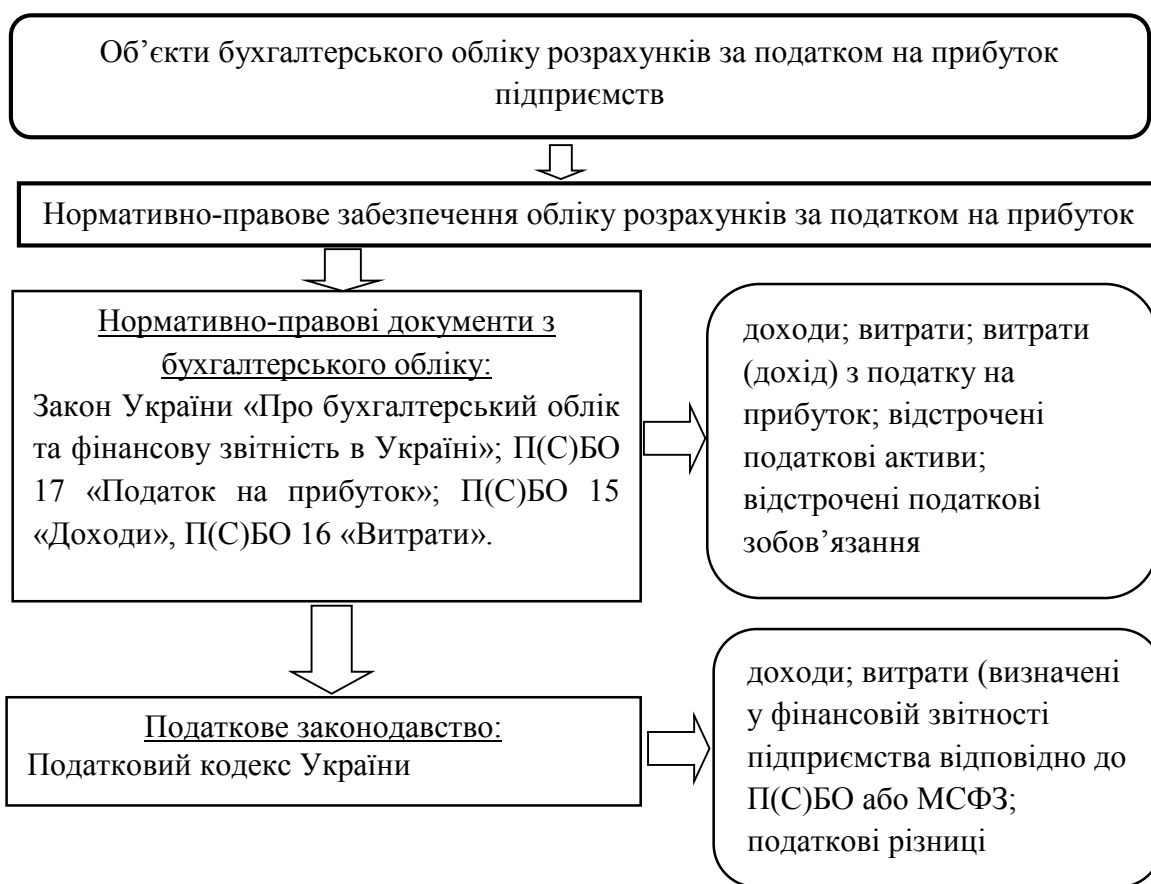


Рис. 1.1 Об'єкти обліку розрахунків із податку на прибуток підприємств згідно з положеннями із бухгалтерського обліку та податкового законодавства*
*Джерело: побудовано автором за даними [22, 23, 24].

На основі відповідних нормативно-правових актів, можна навести спрощений алгоритм визначення сум витрат (доходу) з податку на прибуток таким чином:

- розрахунок бухгалтерського фінансового результату до оподаткування та, за необхідності, його коригування на всі податкові різниці;
- обчислення поточної суми податку на прибуток підприємства відповідно до вимог податкового законодавства;
- обрахунок суми витрат (доходу) з податку на прибуток коригуванням поточного податкового зобов'язання на зміну «суми відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів за звітний період» [25].

Відповідно для двох груп платників (див. табл. 1.1), податок на прибуток розраховується наступним чином:

- якщо дохід компанії менше 40 млн грн, то податок на прибуток дорівнює фінансовому результату до оподаткування, помноженому на відповідну

ставку податку. За такого способу розрахунку фінансовий результат може бути зменшений також на збитки минулих років, за їх наявності;

— якщо дохід платника більше 40 млн грн, то податок дорівнює фінансовому результату до оподаткування з вирахуванням чи додаванням податкових різниць (див. Додаток А), визначених ПКУ, помноженому на відповідну ставку податку.

Із 2022 року діє ще один механізм коригування податку на прибуток, окрім податкових різниць, котрий спрямований на збільшення суми податку на прибуток до рівня мінімального податкового зобов'язання, але застосовується наразі лише до сільськогосподарських виробників.

Нові правила щодо визначення мінімального податкового зобов'язання для сільськогосподарських підприємств було введено Законом від 30.11.2021 року №1914 [26]. Ці правила стосуються платників податку на прибуток, що мають у володінні земельні ділянки, включені до сільськогосподарських угідь, та мають на них право власності, оренди або користування. Такі платники податку на прибуток обчислюють різницю між «загальним мінімальним податковим зобов'язанням та сумою оподаткованих податків витрат, пов'язаних з орендою земельних ділянок» [26]. У випадку, коли ця різниця є позитивною, вона стає частиною податкового зобов'язання.

Іншим важливим аспектом у механізмі розрахунку податку на прибуток є сплата авансових внесків, зокрема при сплаті дивідендів. Насамперед, слід зазначити, що дивіденди розраховуються виходячи із суми прибутку, визначеної за правилами бухгалтерського обліку (пп. 14.1.49 ПКУ), а порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при їх виплаті визначається пунктом 57.1-1 ПКУ [13]. Емітент, що виплачує дивіденди своїм акціонерам, має нарахувати та внести до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток, алгоритм розрахунку суми якого визначено в пп. 57.1-1.2 ПКУ.

Авансовий внесок розраховують з «суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового

зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюють за ставкою 18%, встановленою п. 136.1 ПКУ» [13] та сплачують до бюджету напередодні або одночасно з виплатою дивідендів.

Сума сплачених попередньо авансових внесків упродовж податкового періоду, яка стосується виплати дивідендів, автоматично враховується у зменшенні загального податкового зобов'язання з податку на прибуток за цей період, як вказано у податковій декларації.

У випадку, якщо сума авансового внеску більше суми нарахованого податкового зобов'язання, різниця буде зарахована на зменшення податкового обов'язку протягом наступних податкових періодів. Якщо у наступному податковому періоді сума об'єкта оподаткування стає від'ємною, недоплачена частина буде врахована у зменшенні податкових зобов'язань у майбутніх періодах до її повного погашення.

Наступним нормативним актом, котрий впливає на обрахунок та сплату авансових внесків із податку на прибуток є Закон України від 03.11.2022 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування діяльності з торгівлі валютними цінностями у готівковій формі» [27].

Так, з початку січня 2023 року встановлено обов'язкову сплату авансових внесків з податку на прибуток за кожен пункт обміну іноземної валюти, який внесений до Реєстру пунктів обміну іноземної валюти, «в розмірі:

- трьох мінімальних заробітних плат за кожен пункт обміну, розташований у населеному пункті з чисельністю населення понад 50 тисяч осіб;
- однієї мінімальної заробітної плати за кожен пункт обміну, що розташований в інших населених пунктах або за їх межами» [27].

Актом, що визначає рекомендації перевірки правильності сплати податку на прибуток виступає Наказ Державної податкової служби України від 09.09.2023 р. № 445 [28]. Ним затверджено «Методику проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток», призначену для використання посадовими особами контролюючих фіскальних органів при

виконанні їх функціональних обов'язків, згідно з якою метою документальної перевірки податку на прибуток є «встановлення правильності та своєчасності нарахування та сплати податку його платниками, а також відображення його в обліку та звітності» [28].

Перевірка оподаткування на прибуток охоплює контроль:

- достовірності реєстрації компанії як платника податку на прибуток з урахуванням особливостей її підприємницької діяльності;
- правильності формування обчислення об'єкта оподаткування;
- обґрунтованості застосування податкових ставок та законність використання податкових пільг;
- дотримання вимог з ведення поточних записів у первинному, аналітичному та синтетичному обліку господарських операцій, на підставі яких нараховується податок на прибуток;
- достовірності арифметичних розрахунків сум податкових зобов'язань;
- правильності розрахунку податкових різниць;
- правильності складання та дотримання термінів подання податкових декларацій;
- законність відображення збитків у податковій звітності;
- реалізму відображення залишків заборгованості в розрахунках з бюджетом по оподаткуванню на прибуток в обліку та звітності;
- своєчасності та повноти перерахування податку [28].

Перевірка охоплює аналіз первинних документів у порівнянні зі зведеними обліковими реєстрами та перевірку достовірності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Важливим етапом є взаємний контроль операцій та порівняння облікових реєстрів з даними, зазначеними у Головній книзі та в фінансовій та податковій звітності. Під час цієї перевірки основним документом є податкова декларація з податку на прибуток підприємств, яка складається на основі Звіту про фінансові результати, первинних та зведених документів бухгалтерського обліку за відповідний податковий період.

Отже, сутність податку на прибуток полягає в його ролі як одного з основних джерел наповнення бюджету держави та інструмента державного регулювання

економіки. Податок на прибуток впливає на розподіл та перерозподіл доходів між платниками та державою, стимулює або стримує інвестиційну діяльність підприємств, впливає на конкурентоспроможність товарів і споживачів тощо. Його сутність полягає в оподаткуванні прибутку, який отримують юридичні та окремі фізичні особи в результаті своєї господарської діяльності або інших джерел.

Визначення податку на прибуток може бути сформульоване як обов'язковий фінансовий внесок, який здійснюється платниками до бюджету на підтримку державних функцій та забезпечення економічної стабільності. Цей внесок базується на величині прибутку, отриманого суб'єктом господарювання, і визначається згідно з рядом критеріїв, таких як вид діяльності, місце походження прибутку та резидентський статус.

Розмір ставки податку на прибуток залежить від виду діяльності платника податку, від джерела походження прибутку (з України або за її межами), а також від його резидентського статусу. З початку 2022 року базова ставка для резидентів становить 18%, а для нерезидентів — від 0 до 30%. Деякі види діяльності можуть користуватися пільгами чи спеціальним оподаткуванням.

Аналіз історичного розвитку податку на прибуток в Україні свідчить про поступове зниження його ставок та існування постійної невизначеності щодо об'єкта оподаткування. Однак зменшення ставки податку та надання пільг не завжди гарантують економічне зростання. Тому для більш глибокого розуміння процесу оподаткування прибутку в Україні та його реального стану, необхідним є аналіз статистики справляння цього податку як у державі в цілому, так і його особливостей на прикладі конкретного підприємства. Такий аналіз дозволить виявити тенденції та проблеми в оподаткуванні, що служить підґрунтям для визначення векторів вдосконалення податкової системи та підтримки стабільності економічного розвитку.

РОЗДІЛ II. ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ

2.1. Роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів бюджету

Податок на прибуток підприємств займає одне з провідних місць у формуванні доходів державного бюджету, розміщуючись на четвертій позиції за обсягом податкових надходжень (після ПДВ, податку на доходи фізичних осіб та акцизного податку). Протягом останнього десятиріччя його внесок у загальний дохід зведеного бюджету коливався в межах від 7 до 12% (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Структура податкових надходжень до зведеного бюджету України у 2012-
2023 рр., %*

Податок на:	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
прибуток підприємств	12,5	12,8	8,8	6,8	8,1	7,7	8,2	11,0	10,4	11,3	9,7	11,9
доходи фізичних осіб	15,3	16,3	16,5	17,4	18,6	19,6	20,6	25,7	26,0	24,1	31,3	21,2
додану вартість	31,2	29,0	30,5	42,9	44,3	45,8	45,4	35,4	35,2	36,9	34,8	39,2
акцизний	8,6	8,3	9,9	12,3	13,7	12,8	12,4	12,2	12,9	11,8	8,6	12,7
користування надрами	9,4	9,1	6,4	6,6	5,5	4,7	3,9	4,9	5,0	6,1	6,2	5,01
ввізне мито	8,2	8,0	7,8	6,9	2,7	2,5	2,5	2,8	2,7	2,5	2,0	2,3
місцеві податки і збори	2,6	2,8	2,6	4,7	5,7	5,6	5,3	6,9	6,7	6,2	6,3	6,5
інші податки	2,5	3,1	3,4	2,5	1,5	1,2	1,7	1,2	1,1	1,1	1,1	0,9

* Джерело: побудовано автором за даними [31, 32]

У 2012-2013 роках податок на прибуток підприємств забезпечував значну частку у доходах бюджету, досягаючи позначки у 12,8%, що стало найбільшим показником за досліджуваний період. Проте, починаючи з 2014 року, його частка зменшилась на 4 відсоткових пункти, спадаючи до мінімуму у 6,8% у 2015 році через загострення економічних кризових явищ і початок війни на сході України.

Протягом 2019-2021 років частка надходжень від цього податку зросла до 10-11,3%, але так і не досягла показників 2012-2013 років. У 2022 році, з початком повномасштабної війни, вона знову зменшилась на 1,6 відсоткових пункти, проте у 2023 знову зросла до 11,9%, що вказує на те, що прибутковий податок залишається одним із бюджетоутворюючих, а його роль у наповненні бюджету поступово посилюється.

Подібну тенденцію можна спостерігати і щодо обсягів надходжень від податку на прибуток підприємств (рис. 2.1).

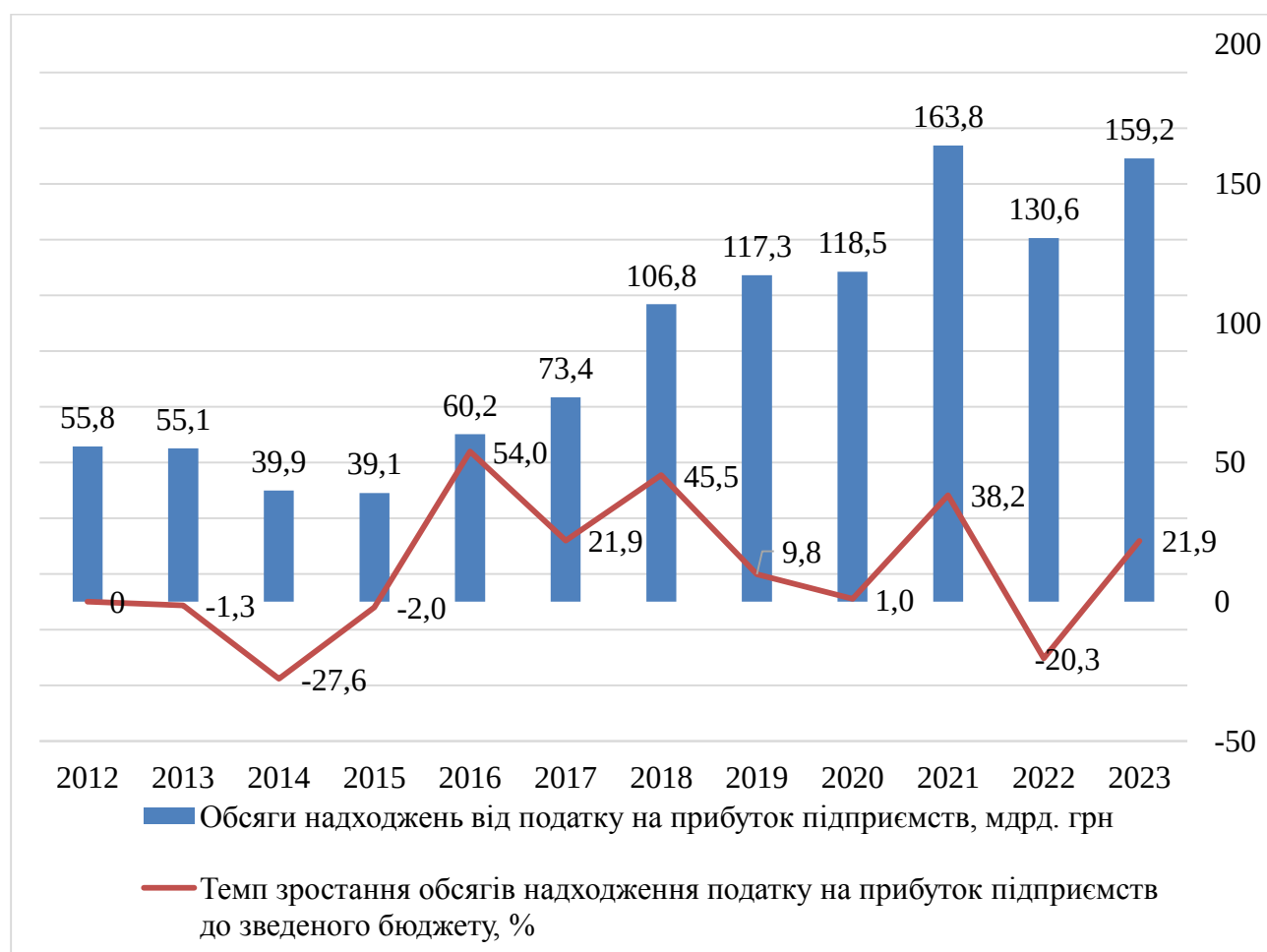


Рис. 2.1. Динаміка обсягів надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України у 2012-2023 рр.*

* Джерело: побудовано автором за даними [31, 32]

У 2012-2013 роках підприємства сплачували до зведеного бюджету більше 55 млрд грн щорічно, тоді як у 2014 році — всього 39,9 млрд грн (на 27,6% менше попереднього року) та 39,1 млрд грн у 2015 році, що є мінімумом за останні 10 років.

Означена тенденція у 2014-2015 роках стала наслідком значного зменшення прибутку вітчизняних підприємств (див. Додаток В), особливо це стосувалось великих та середніх суб'єктів господарювання. Відповідно до даних, зібраних Державною службою статистики, у 2014 році у всіх областях України відбулось різке зниження фінансових результатів підприємств до оподаткування [33], і хоча у 2015 році прибуток підприємств почав поступово зростати у більшості регіонів України, для Донецької та Луганської областей все ще зберігались негативні тенденції, а сукупний збиток підприємств у цих областях зріс з 43,2 млрд грн та 46,9 млрд грн у 2014 році, до 62,3 млрд грн у 2015 році та 51,8 млрд грн у Донецькій та Луганській областях відповідно [34].

Окрім того 2014 став роком масового банкрутства. Було ліквідовано близько чверті великих підприємств та до 20% середніх і малих підприємств. Попри певну стабілізацію ситуації, у 2015 році кількість великих підприємств зменшилась ще на 15% [35]. Таким чином, анексія Криму, військові дії та окупація частини сходу України, погіршення економічних умов та ліквідація значної кількості підприємств призвели до скорочення кількості платників податків та відповідного скорочення надходжень від оподаткування прибутку юридичних осіб.

Вплив на обсяги надходжень від податку на прибуток підприємств мали і зміни його ставки (рис. 2.2)

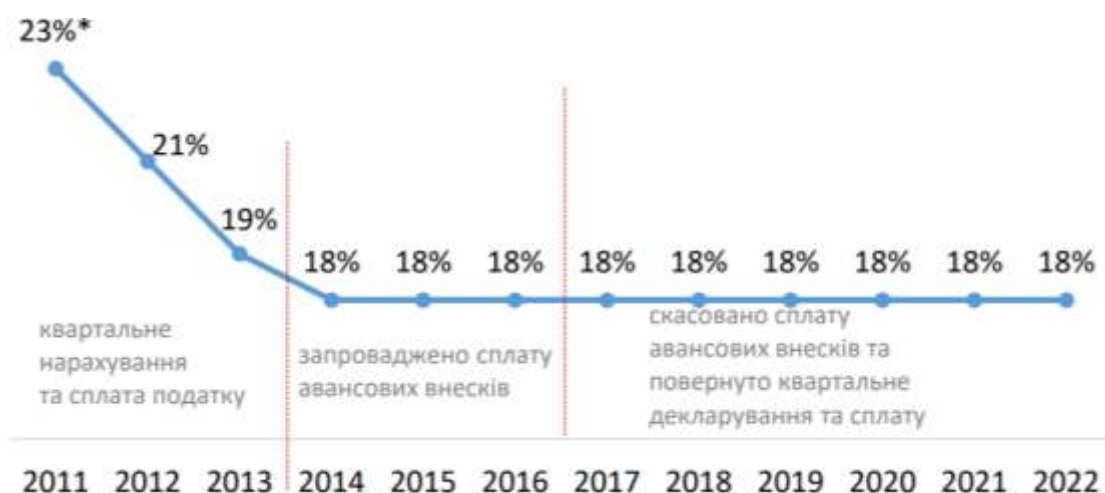


Рис. 2.2. Зміна ставки податку на прибуток підприємств за 2011-2022 рр.*

* Джерело: [36]

Так, поступове скорочення ставки із 21% у 2012 році до 19% у 2013 і 18% у 2014 році мало короткостроковий негативний вплив на обсяги зібраного податку

на прибуток.

Від 2016 року обсяги надходжень від податку на прибуток підприємств починають поступово зростати (див. рис. 2.1), сягаючи свого максимуму у 163,8 млрд грн у 2021 році. Така тенденція зумовлена поступовим зростанням прибутків вітчизняних підприємств, збільшенням цін та зміною порядку декларування й сплати податку (див. рис. 2.2). Однак у 2022 році із початком повномасштабної війни надходження від досліджуваного податку знову скоротилися на 20,6%. Незважаючи на це, за три квартали 2023 року було отримано на 19,1% більше надходжень від податку на прибуток підприємств, ніж за аналогічний період минулого року, а у підсумку 2023 року обсяг зборів досліджуваного податку зріс на 28,6 млрд грн (або ж на 21,9%), що пов'язують з успішною адаптацією українського бізнесу до нових економічних умов та пожвавленням внутрішнього попиту на продукцію [37].

Розглядаючи обсяги коштів, отримані до бюджету від сплати підприємствами податку на прибуток, варто також звернути увагу на переплату за цим видом податку (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Динаміка переплат податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України у 2012-2023 рр., млрд грн *

* Джерело: побудовано автором за даними [36, 38].

Протягом останнього десятиріччя спостерігається стійка тенденція до перевищення фактично сплачених сум податку над нарахованими сумами, які підприємства мають сплатити (іншими словами, переоплати станом на 1 січня наступного року). За період з 2012 по 2015 рік обсяг переоплати податку на прибуток підприємств подвоївся. Цікаво, що у 2014-2015 роках, навіть при зменшенні кількості підприємств та їхнього прибутку, понад 60% всіх надходжень за цим податком становили переоплати. Проте після скасування у 2016 році необхідності сплачувати податок на прибуток підприємств протягом року у вигляді авансових платежів, розмір переоплат знизився до 20 мільярдів гривень, що складало 33% від загальних надходжень цього податку до зведеного бюджету станом на початок 2017 року. Протягом наступних років тенденція щодо переоплат залишалася актуальною, а їхня частка в податкових надходженнях знову почала зростати у 2022 та 2023 роках, що може мати негативний вплив на функціонування підприємств, оскільки відволікає кошти з обороту.

Варто зауважити, що значний рівень переоплат впливає і на ступінь виконання планових показників надходжень податку на прибуток підприємств. Для прикладу, якщо виключити суму переоплат, то у 2012-2013 роках план був би виконаний на 61-69%, а в 2014-2015 роках менш ніж на третину. У 2016 році, коли обсяги надходжень вперше почали збільшуватися із моменту початку кризи, номінальне перевиконання планових показників було забезпечено значною мірою саме за рахунок переоплат, а не суттєвого підвищення якості контрольно-перевірочної роботи чи виявлення тіньових прибутків [38].

Щодо розподілу надходжень від податку на прибуток підприємств, то більше 90% від його обсягу належить саме до державного бюджету (рис. 2.4).

Проте, із 2015 року із поступовим впровадженням реформ у напрямку децентралізації та місцевого самоврядування, почали зростати обсяги і роль цього податку і для місцевих бюджетів. Так, у 2021 році місцеві бюджети отримали майже 16 млрд грн податку на прибуток, що більш ніж у 40 разів перевищує показники 2012-2014 років. Тому податок на прибуток підприємств є важливим не лише на рівні держави, але й на місцевому рівні, забезпечуючи ресурси для покриття місцевою владою своїх потреб на місцях.

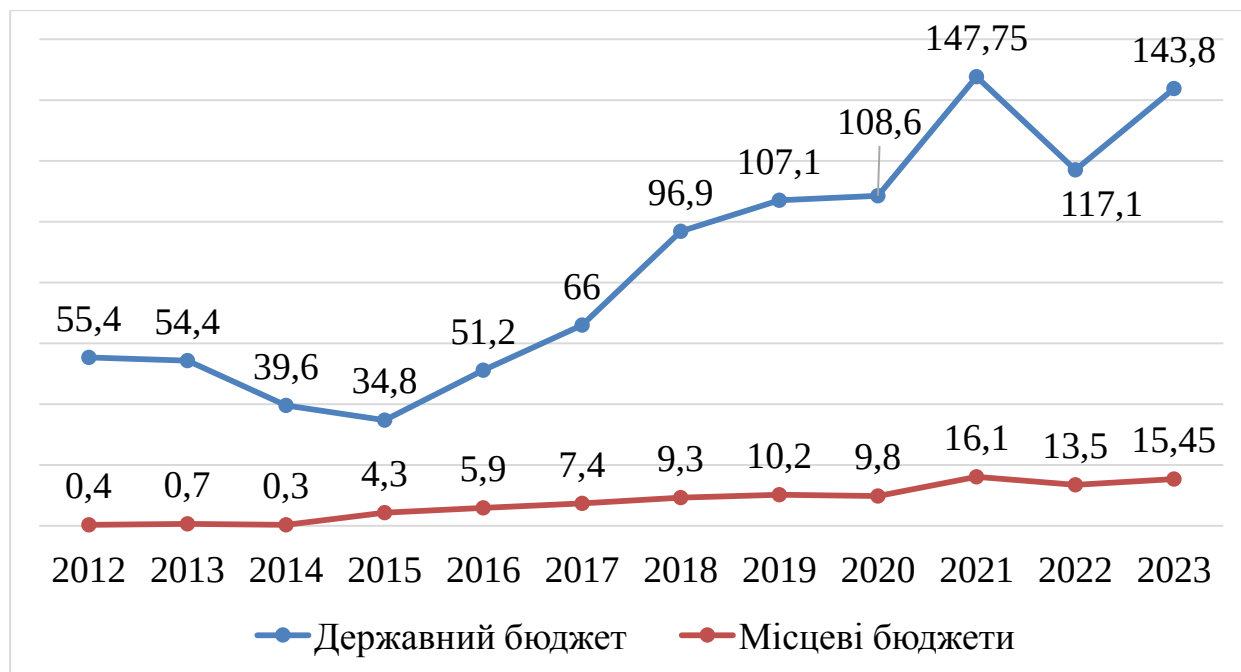


Рис. 2.4. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств у державний та місцеві бюджети України у 2012-2023 рр., млрд. грн*

* Джерело: побудовано автором за даними [31, 32]

Однак, вивчення лише обсягів надходжень від податку не дозволяє у повній мірі оцінити його роль у наповненні державного бюджету та значення для фінансової системи України в цілому, тому варто порівняти його частку у ВВП країни за досліджуваний період (рис. 2.5).

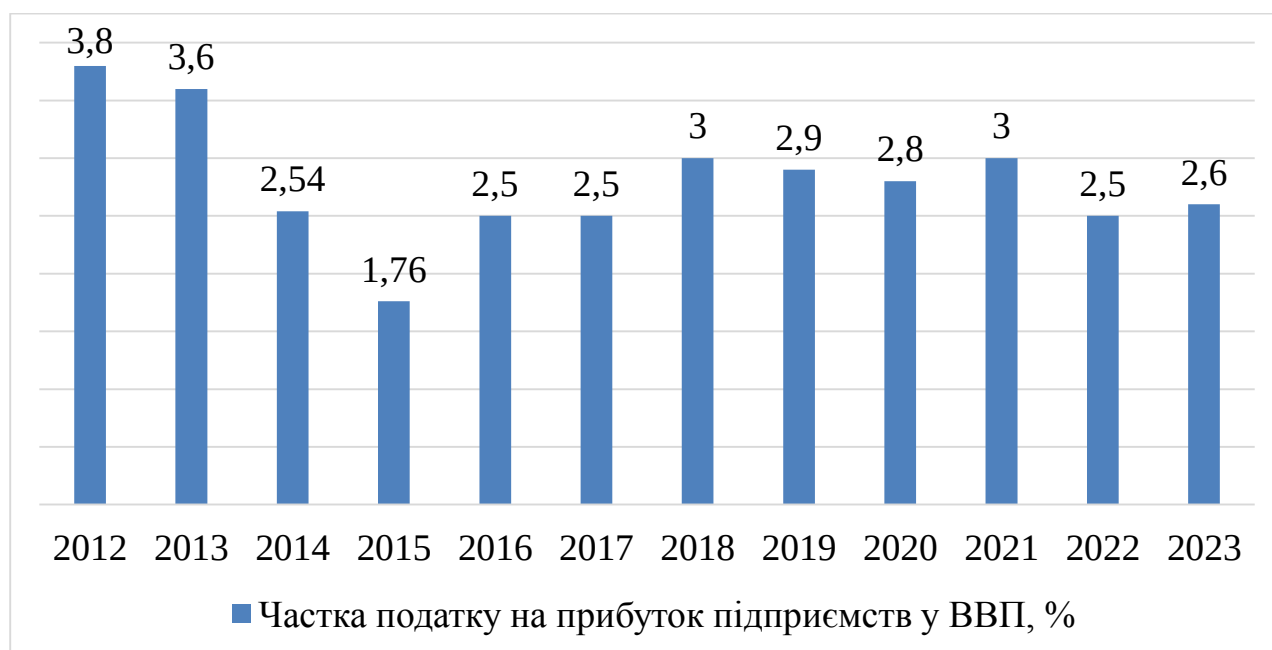


Рис. 2.5. Динаміка частки податку на прибуток підприємств у номінальному ВВП України за 2012-2023 рр., %*

* Джерело: побудовано автором за даними [31, 32, 36, 39]

Так, у 2012-2013 роках частка податку на прибуток у номінальному ВВП України трималась на рівні вище 3,5%, а уже в наступні роки різко скоротилась, наблизившись до початкових 3% лише у 2018-2021 роках, однак так і не досягнувши рівня 2012-2013. Це свідчить про зниження фіскальної ефективності даного податку і вказує на необхідність його реформування.

У цьому контексті також варто звернути увагу і на податковий борг із податку на прибуток підприємств (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

Динаміка обсягу та частки податкового боргу із податку на прибуток підприємств в Україні у 2012-2022 рр.*

Роки	Податковий борг із податку на прибуток підприємств		
	Обсяг, млрд грн	Абсолютний приріст, млрд грн	Частка у загальному обсязі податкового боргу, %
2012	2,86	-	28,3
2013	3,84	0,99	26,7
2014	7,72	3,88	28,7
2015	9,17	1,44	19,5
2016	15,80	6,63	22,7
2017	24,59	8,79	26,9
2018	22,42	-2,16	22,1
2019	25,19	2,77	20,2
2020	27,29	2,10	26
2021	29,11	1,82	27,3
2022	41,73	12,62	28,6

* Джерело: побудовано автором за даними [31, 32, 40]

Упродовж досліджуваного періоду податковий борг із податку на прибуток підприємств майже постійно зростав та займав друге місце за часткою у загальному обсязі податкової заборгованості після ПДВ (від 20 до 28%). Найшвидшими темпами податковий борг зростав у 2014-2015 роках (майже у два рази щорічно) та у 2022 році, коли борг зріс на 12,62 млрд грн. Серед підприємств, які мають найбільші суми заборгованостей, більшість належать до сфери фінансових послуг та паливно-енергетичного комплексу, зокрема вугільновидобувної та

нафтопереробної галузей, наприклад, ПАТ «Укрнафта», ПАТ «Полтаванафтогаз», які мають податкову заборгованість уже упродовж тривалого проміжку часу [41].

Зростання податкового боргу з прибуткового податку є тривожним явищем, яке може свідчити про проблеми у фінансовій сфері та економіці країни, а також про низьку ефективність податкової системи, надмірне вивільнення від оподаткування, корупцію та непрозорість в управлінні фінансами та економічною діяльністю.

Збільшення обсягів податкової заборгованості окремих підприємств також призводить до збільшення податкового тиску на ті підприємства, які сумлінно виконують податкові зобов'язання. Зокрема, в ситуації, коли деякі суб'єкти господарювання ухиляються від відповідальності перед державою, існує ризик, що уряд може намагатися компенсувати втрати шляхом підвищення податкового тиску на інші платоспроможні компанії, що призводить до нерівності в обтяженні податками між різними гравцями на ринку, порушуючи принципи справедливості та рівності в оподаткуванні. Це вказує на необхідність реформування системи оподаткування прибутку підприємств у напрямку посилення платіжної дисципліни підприємств та боротьби з ухиленням від сплати податку.

Що ж до галузей та підприємств, які є найбільшими платниками податку на прибуток, то у 2012-2022 роках, то у більшості це були промислові підприємства та компанії із сфери торгівлі. У 2012-2013 роках промисловими підприємствами було сплачено майже 33% від загального обсягу зібраного податку на прибуток, зокрема підприємствами видобувної галузі. В той же час, слід звернути увагу, що значна частка податків сплачувалась не в Україні, а в офшорах. Для прикладу, металургійний гігант Метінвест, який був чи не найбільшим платником податків у згаданий період, із 266 млн доларів податку на прибуток, сплаченого у 2012 році, лише 166 млн направив у вітчизняний бюджет [41].

У період 2014-2015 років із початком військових дій у східних областях, відбулось значне скорочення сум сплаченого податку на прибуток у всіх галузях, а найбільше постраждали саме вугільновидобувні та металургійні підприємства. Однак, надалі у 2016-2017 роках ситуація у цих галузях дещо стабілізувалась, а також зросли надходження податку від суб'єктів господарювання харчової

промисловості (більше на 33%, ніж у 2014 році, торгівлі (+10%) та будівельного бізнесу (+27%) [31].

У 2018 році найвищу зростаючу тенденцію у сплаті податку на прибуток підприємств відзначили у підприємств, що спеціалізуються на виробництві тютюнових виробів. Згідно з деклараціями, у цьому році 29 суб'єктів господарювання цієї сфери сплатили 543,3 мільйони гривень податку на прибуток.

Друге місце за обсягом сплати податку займають підприємства, які спеціалізуються на виробництві електроенергії. У переліку лідерів також значаться суб'єкти господарювання, які займаються грошовим посередництвом. Значний ріст (у 2,5 рази) зафіксували також у підприємств, які спеціалізуються на добуванні сирої нафти [42].

У період з 2019 по 2021 роки чотири великі компанії нафтогазового сектору та три гірничо-збагачувальних комбінати входили в першу десятку найбільших платників податку на прибуток. Нафтогаз сплатив значну суму в 2020 році, оскільки виграв 3 млрд дол. США у Стокгольмському арбітражі. Також до десятки найбільших платників увійшли два ритейлери — мережа супермаркетів АТБ та будівельних гіпермаркетів Епіцентр [42].

У 2022 році сільське господарство, будівництво (та операції з нерухомістю) та сектор інформації та телекомунікацій забезпечили бюджет надходженнями від 32 до 37 млрд грн, аналогічно секторам освіти та державного управління. Натомість, п'ять галузей: добувна, переробна, енергетична, торгівельна та транспортна — хоча і внесли вагомий вклад у бюджет, зазнають значних труднощів через війну. Зокрема страждає переробна галузь, яка переживає деіндустріалізацію та падіння промислового виробництва. Енергетика і транспорт також піддані деструктивним процесам. Відповідно надалі ці галузі потребуватимуть більшої підтримки від держави у період повоєнного відновлення для зростання їх фіскального потенціалу [43].

Надалі розглянемо як відбувається формування та оподаткування прибутку на прикладі приватного підприємства.

2.2. Аналіз формування та оподаткування прибутку приватного підприємства «XXX»

ТОВ «XXX» є приватним підприємством, що спеціалізується на аудиторських послугах, консультуванні у сфері бізнесу, оцінці активів, бухгалтерському та управлінському обліку, є активним учасником міжнародної мережі та працює на українському ринку з 1999 року [45].

Серед клієнтів компанії такі відомі українські підприємства, як: АТ «БАНК АЛЬЯНС», ТОВ «НОВА ПОШТА» та «НОВАПЕЙ», ТОВ «СІЛЬПО-ФУД», ТОВ «ТЕВА УКРАЇНА», АТ «УКРПОШТА», АТ «УНІВЕРСАЛ БАНК», ПАТ «ЦЕНТРЕНЕРГО», ТОВ «ЮСК УКРАЇНА» [46].

Як видно із фінансової звітності підприємства (Додатки Г-3), у період із 2017 по 2022 рік обсяг чистого доходу підприємства зростав до 2021 року (рис. 2.6.)

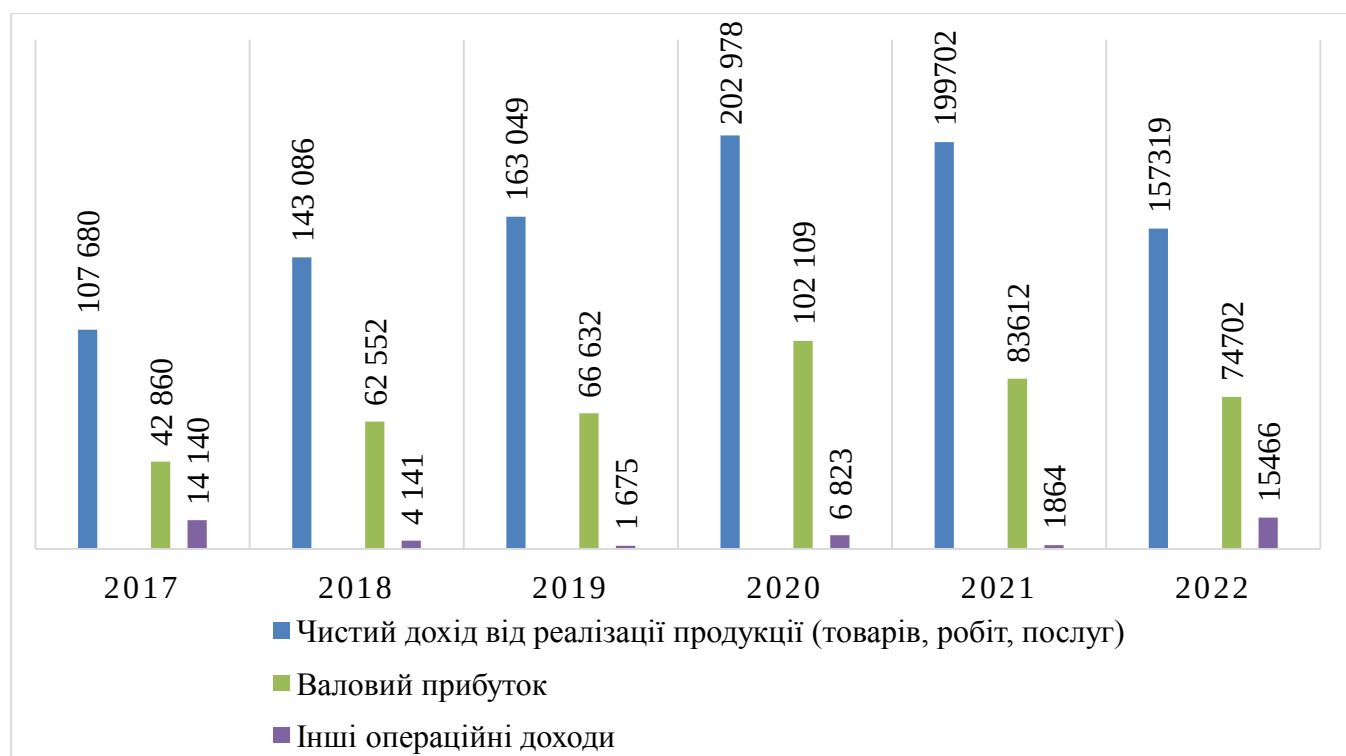


Рис. 2.6. Динаміка доходів та валового прибутку приватного підприємства «XXX» за 2017-2022 рр., тис. грн*

* Джерело: побудовано автором за даними [47]

Так, чистий дохід від реалізації послуг у 2018 та 2020 роках зріс приблизно на 35% у порівнянні із відповідними попередніми періодами, в той час як починаючи із 2021 року він почав зменшуватися (приблизно на 3% у 2021 році та на більш ніж на 22% у 2022 році із початком війни).

Щодо структури доходів підприємства «XXX», то близько 97% доходів отримується саме від реалізації послуг, а решта від інших операційних доходів. Від 67 до 70% обсягу реалізації припадає на ініціативний аудит, ще до 19% отримано від обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, решта ж обсягу реалізації припадає на інші супутні послуги, обов'язковий аудит інших юридичних осіб та послуги з проміжного огляду фінансової звітності.

Як видно із рис. 2.7, обсяг витрат підприємства «XXX» за досліджуваний період мав тенденцію до зростання до 2020 року включно.

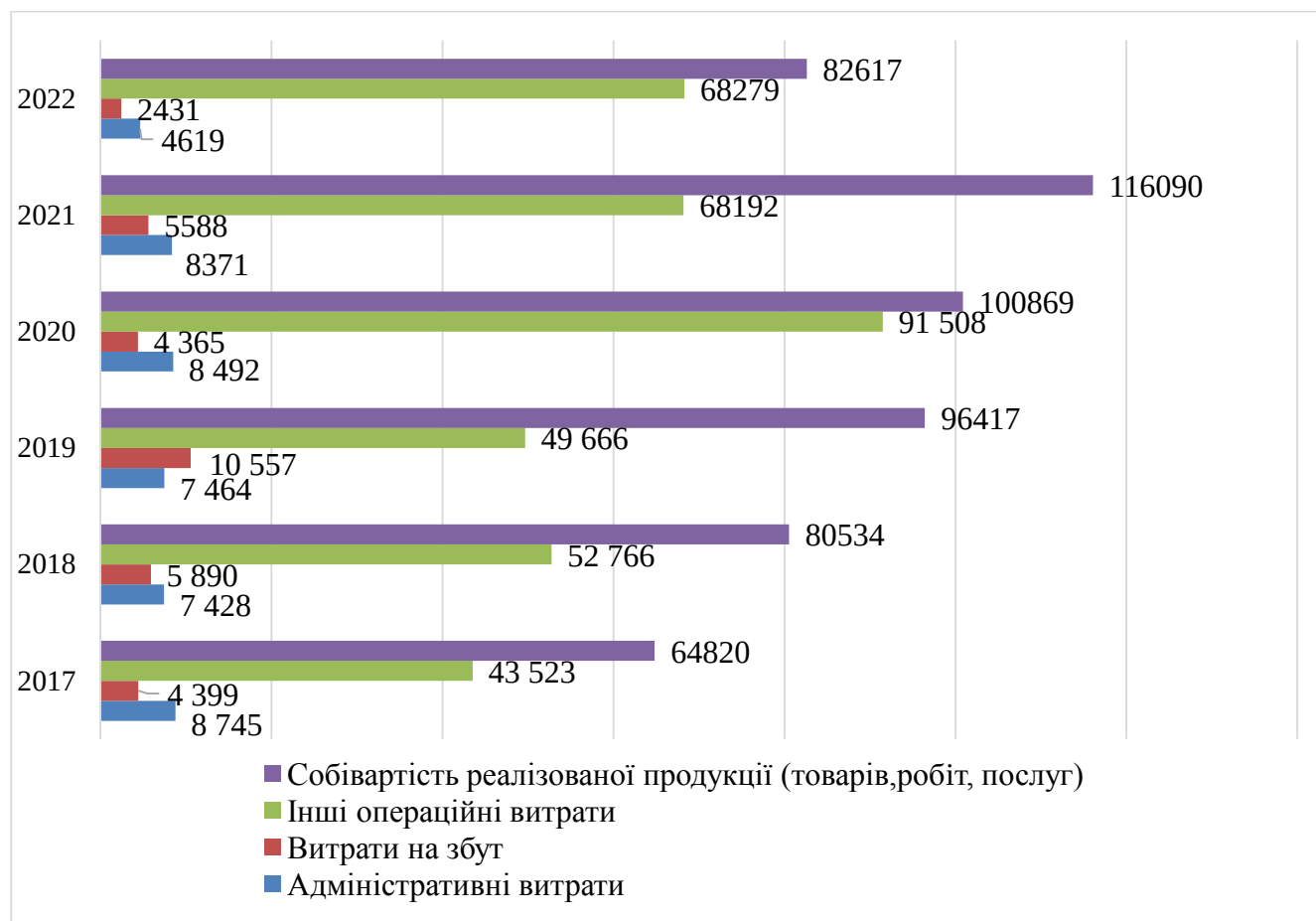


Рис. 2.7. Динаміка та структура витрат підприємства «XXX» за 2017-2022 рр., тис. грн*

* Джерело: побудовано автором за даними [47]

До 2021 року постійно зростали інші операційні та адміністративні витрати. Водночас витрати на збут залишались приблизно на одному рівні, і лише у 2019 році зросли майже у 2 рази, що могло мати вплив на значне зростання доходів від реалізації послуг у наступному 2020 році.

Схожим чином зростала і собівартість реалізованої продукції (послуг), що відповідним чином вплинуло на обсяг валового прибутку підприємства, який стрімко зростав до 2020 року, сягнувши позначки 102 109 тис. грн, а після почав знижуватися під впливом ускладнення економічних умов внаслідок локдаунів та початку війни.

Щодо структури витрат, то найбільша частина припадає на операційні витрати та собівартість реалізованої продукції (послуг) (від 85%), решта — адміністративні витрати, а на останньому місці витрати на збут.

Розглядаючи витрати у розрізі елементів операційних витрати, можна зробити висновок, що найбільшу частину витрат становлять витрати на оплату праці (від 66,5% у 2017 році до 79,39% у 2022 році), а їх обсяги також постійно зростали до 2020 року (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Структура витрат підприємства «XXX» у розрізі елементів операційних витрат у 2017-2022 рр., %*

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Витрати на оплату праці:						
— сума, тис. грн.	73 159	95 221	104 452	160 187	143 421	117 672
— частка у загальному обсязі операційних виплат, %	66,51	65,78	66,49	78,45	74,30	79,39
Відрахування на соціальні заходи:						
— сума, тис. грн.	8 073	10 897	12 530	13 427	13 135	12 594
— частка у загальному обсязі операційних виплат, %	7,34	7,53	7,98	6,58	6,80	8,50
Амортизація:						
— сума, тис. грн.	1 120	2 794	3 922	6 803	8 739	5 352
— частка у загальному обсязі операційних виплат, %	1,02	1,93	2,50	3,33	4,53	3,61
Інші операційні витрати:						
— сума, тис. грн.	27 649	35 848	36 197	23 775	27 744	12 609
— частка у загальному обсязі операційних виплат, %	25,14	24,76	23,04	11,64	14,37	8,51

* Джерело: побудовано автором за даними [47]

Від 25% у 2017 до 8,5% у 2022 році зменшилась частка інших операційних витрат, водночас більш ніж вдвічі за досліджуваний період зменшився і їх обсяг. У той же час, приблизно на 4 500 тис. грн зросли відрахування на соціальні заходи, хоча їх частка у загальному обсязі операційних витрат залишалась на рівні 7-8,5%, а також щорічно у 1,5-2 рази зростала амортизація, відповідного зростання зазнала і її частка у витратах.

Таким чином, аналіз доходів і витрат підприємства «XXX» показав скорочення як доходів, так і витрат підприємства у 2021-2022 роках. Разом з тим, така тенденція не мала прямого впливу на прибуток підприємства (рис. 2.8).

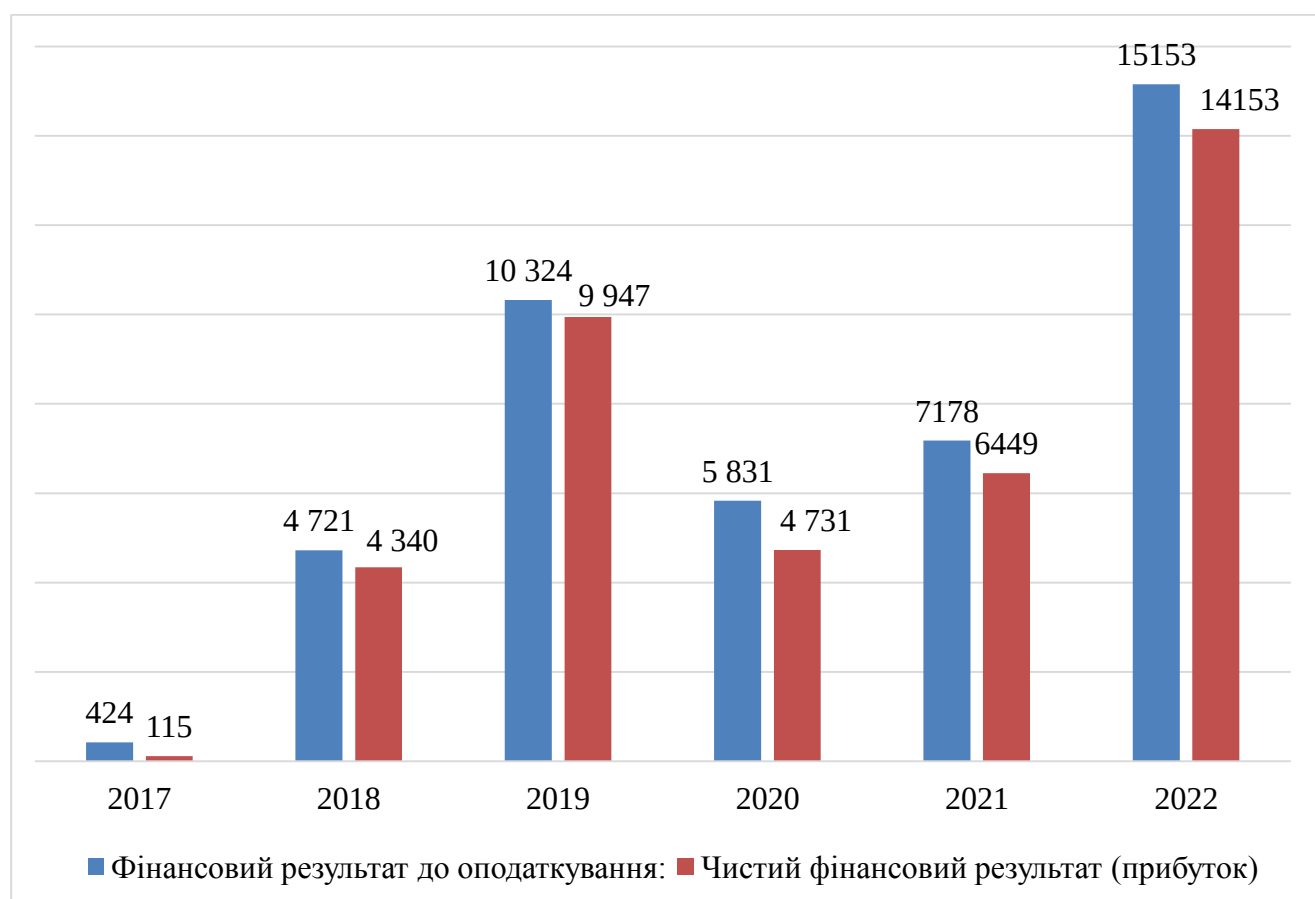


Рис. 2.8. Обсяги та динаміка фінансових результатів до та після оподаткування підприємства «XXX» за 2017-2022 рр., тис. грн*

* Джерело: побудовано автором за даними [47]

Найменше прибутку отримано у 2017 році (а більша його частина сплачена у вигляді податку на прибуток), тоді як у 2018 році фінансовий результат до оподаткування зріс майже у 10 разів, і ще більш ніж вдвічі у 2019 році. У 2020 та 2021 роках прибуток був приблизно на 30% більшим у порівнянні з 2018 роком.

Найбільший прибуток підприємством отримано у 2022 році. Це можна пояснити значним доходом від співпраці із УОП ГП Державний концерн «Укроборонпром» та водночас значним скороченням витрат [46]. Варто зауважити, що різниця прибутку до та після оподаткування за досліджуваний період (крім 2017 року) не є значною і можна помітити, що підприємство сплачувало менше 18% свого прибутку у вигляді податку на прибуток підприємств.

Як видно з рис. 2.9, щорічно у 2017-2020 рр. витрати підприємства із податку на прибуток становили від 309 до 381 тис. грн, хоча фінансові результати підприємства у період 2017-2019 років зростали. У 2021 році підприємство «XXX» витратило на податок на прибуток втричі більшу суму, та ще 729 тис. грн було сплачено у 2022 році.

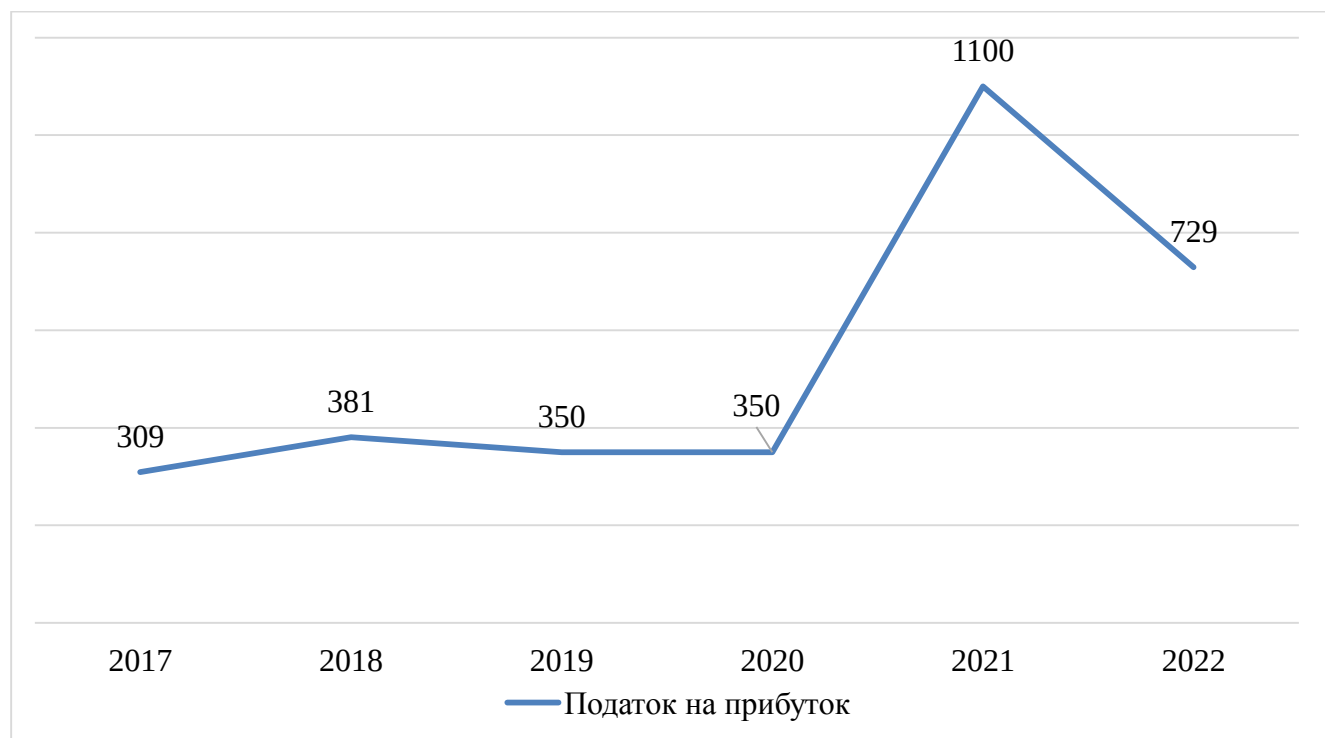


Рис. 2.8. Обсяги та динаміка податку на прибуток підприємств ТОВ «XXX» за 2017-2022 рр., тис. грн*

* Джерело: побудовано автором за даними [47]

Така тенденція щодо податку на прибуток вказує на ймовірність існування переплати з податку на прибуток підприємством у минулих періодах, або ж використання ним податкових різниць, що значно зменшують базу оподаткування та податкові зобов'язання. Разом з тим визначити точні причини неможливо через відсутність доступу до податкових декларацій суб'єкта господарювання.

2.3. Вплив податку на прибуток підприємств на економіку та інвестиційний клімат України

Україна, як країна, що активно працює над покращенням свого бізнес-клімату та інвестиційної привабливості, стикається з важливим завданням оптимізації податкової системи. Аналіз впливу податку на прибуток підприємств на економіку та інвестиційний клімат є ключовим у розумінні перспектив для подальших реформ податкової системи та розвитку країни.

Вивчення регулюючого впливу податку на прибуток вимагає комплексного аналізу, включаючи розрахунок ефективної ставки. Ефективна ставка податку на прибуток обчислюється як відношення сплаченого податку до бюджетів усіх рівнів до розміру прибутку, одержаного всіма прибутковими підприємствами, тобто по суті вказує рівень податкового навантаження на прибуток підприємств. Вона також має значення при прийнятті інвестиційних рішень, оскільки враховується при аналізі дисконтованих грошових потоків — методу, що виступає для великих компаній приватного сектору основою для прийняття рішень про інвестиції в проекти [12]. В Україні така ставка упродовж досліджуваного періоду значно коливалась (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

Розрахунок ефективної ставки та продуктивності податку на прибуток в Україні у 2012-2022 рр.*

Роки	Обсяг надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України, млрд грн	Фінансовий результат до оподаткування підприємств, що отримали прибуток, млрд грн	Ефективна ставка податку на прибуток підприємств, %	Продуктивність податку на прибуток підприємств, %
2012	55,8	277,9	20,07	95,57
2013	55,1	234,5	23,45	123,42
2014	39,3	334,5	12,02	66,78
2015	39,1	387,7	10,1	56,11
2016	60,2	443,0	13,6	75,56
2017	73,4	593,2	12,4	68,89
2018	106,8	668,9	15,9	95,57

Продовження таблиці 2.4

2019	117,3	869,6	13,5	88,33
2020	118,5	674,0	17,6	75,00
2021	163,8	1352,1	12,1	97,78
2022	130,6	941,1	13,9	67,22

*Джерело: побудовано автором за даними [31, 32, 33]

Найвищим рівень ефективної ставки податку на прибуток був у 2012-2013 роках, оскільки, незважаючи на зниження основної ставки податку на прибуток (див. рис. 2.2), більшість прибуткових середніх і великих підприємств сплачували не податок на прибуток, а авансові платежі, розраховані пропорційно до прибутку, отриманого в попередньому році, через що податкове навантаження все ще залишалось значним.

У наступні роки ефективна ставка знизилась, як і основна, та трималась на рівні 12,5-16%, лише у 2020 році дещо підвищившись до 17,6%, ймовірно через скорочення прибутку підприємств із початком локдауну та одночасним зростанням суми переплат за попередній період.

Таким чином, можна зробити висновок про помірне податкове навантаження на прибуток підприємств, але варто розуміти, що через значні обсяги податкового боргу, використання схем ухилення від сплати податків окремими підприємствами та значний рівень тінізації економіки, посилюється податкове навантаження на сумлінних платників податків, а його рівень в цілому по країні не можна вважати рівномірним, так само як і систему оподаткування прибутку повністю справедливою, що також вимагає уваги з боку фіскальних служб та подальшого реформування і вдосконалення.

Проте ефективна ставка податку може відрізнятися від стандартної внаслідок податкових пільг, застосування декількох (відмінних від стандартної) податкових ставок, наявності податкової недоїмки, ухилянь від сплати податку [9].

Звідси важливим показником є відношення ефективної ставки податку до його стандартної ставки, що показує, на яку податкову базу поширюється стандартна податкова ставка, і фактично є сумарним показником результативності функціонування того чи іншого податку [9].

Розглядаючи показник продуктивності податку на прибуток (тобто відношення його ефективної ставки до реальної) (див. табл. 2.4), бачимо, що продуктивність податку на прибуток підприємств значно коливалася у 2012-2022 рр. в межах від 56,1 до 123,42%. Так, найвищою вона була у 2013 році — 123,42%, а решту досліджуваного періоду не сягала 100%, найбільше спадаючи у кризових 2014-2015 та 2022 роках. Така нестабільність та утримання продуктивності в середньому на рівні до 70% є свідченням неефективності системи оподаткування або ж великої кількості ухилення від сплати податків, вказуючи на нестабільність податку на прибуток підприємств як джерела наповнення бюджету.

Іншим важливим аспектом щодо впливу податку на прибуток підприємств на економіку є обсяги наданих податкових пільг. Так, упродовж 2012-2021 років держава недоотримувала за рахунок пільг (тобто пільг, що є втратами бюджету) від 1,5 до 2,5 млрд грн з податку на прибуток щорічно, а розміри втрат у 2022 році зросли майже в 5 разів [38]. Наразі збереження податкових пільг з податку на прибуток підприємств необхідне, оскільки бізнес існує в умовах низьких темпів економічного зростання та воєнного стану. Однак, багаторічний досвід вітчизняного застосування податкових пільг вказує на неефективність індивідуальних податкових пільг для окремих суб'єктів господарювання та їх груп, що належать до певних галузей та комплексів. Яскравою тенденцією в Україні є і зловживання податковими пільгами, часто вони є протекціоністськими, що призводить до нерівномірного розподілу податкового тягаря та лише зменшує надходження до бюджетів, не забезпечуючи при цьому розвитку виробництва та пожвавлення інвестиційних процесів у країні [48].

Це підтверджується і тим, що значна кількість підприємств використовує застарілі технології, а деяке обладнання перебуває у поганому стані. Будівлі і споруди радянських заводів залишаються занедбаними або навіть розпадаються, використовуючи лише земельні ресурси. Для прикладу, ступінь зношення основних засобів підприємств досяг максимального значення у 2014 році, сягнувши 83,5% [49]. У той самий період був і найменший обсяг капітальних вкладень — 204,1 млрд грн [50]. З того часу ситуація практично не покращилася. У такій ситуації інвестиції могли б допомогти у подоланні проблем, зокрема через

використання чистого прибутку після оподаткування. Вирішення проблем стану основних засобів підприємств та впровадження нових технологій може бути вирішене за допомогою прямих інвестицій як внутрішніх, так і з-за кордону, на залучення яких впливає і розумний рівень податкового навантаження.

Тенденція зміни рівня оподаткування прибутку підприємств та потоку прямих іноземних інвестицій в Україну свідчить про наявність зв'язку між ними, однак його не можна вважати прямим. Так, найменшим обсяг прямих інвестицій в економіку України був у 2012-2015 роках, при цьому різке скорочення податкового навантаження на прибуток підприємств у 2014-2015 роках не мало значного впливу на обсяги інвестицій (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Зміна обсягу прямих інвестицій та навантаження на прибуток підприємств в Україні у 2012-2022 рр.*

*Джерело: побудовано автором за даними [31, 32, 33]

Із 2016 року обсяги інвестицій у вітчизняну економіку значно зросли (більш ніж у 7,5 разів), хоча ефективна ставка прибутку збільшилась на 3%. Тому таку тенденцію більшою мірою можна пояснити поступовим поверненням довіри інвесторів до української економіки, аніж зміною податкового навантаження.

Значні обсяги прямих інвестицій в економіку України спостерігались і в 2019 році – 5,86 млрд дол США, в 2018 році — 4,45 млрд дол США та у 2021 році — 6,69 млрд дол США (податкове навантаження на прибуток підприємств цей період також залишалось невисоким).

У 2020 та 2022 роках відбулось виведення інвестицій з української економіки, хоча податкове навантаження у цих роках було різним: 17,6% у 2020 році та 13,9% у 2022 році. Скорочення обсягів інвестицій в ці періоди було різким, в той час як податкове навантаження відрізнялось від попередніх періодів незначною мірою, що дає можливість зробити висновки, що в цей період на інвестиційний клімат мали вплив інші більш вагомні чинники.

Перевірити це можна виконавши регресійний аналіз з допомогою інструментів MS Excel (див. Додаток И), який вказує на непряму залежність обсягів інвестицій від рівня податкового навантаження на прибуток підприємств. Залежність вірогідна лише на 60,3%. Це пояснюється зовнішніми важливими факторами — антитерористичною операцією (від початку 2014 року), локдауном (у 2020 році) та повномасштабною війною із початком 2022 року.

Отже, податок на прибуток підприємств забезпечує від 8 до 12% надходжень до державного бюджету щорічно, а більше 95% його обсягу направляється до державного бюджету і лише незначна частина — до місцевих. Збори цього податку із 2016 року щорічно зростали та почали знижуватись лише із початком повномасштабної війни.

Однак, попри тенденцію до зростання надходжень від даного податку, його частка у ВВП країни за 2012-2022 роки не зросла, а навіть дещо скоротилась, що свідчить про поступове зменшення його значення для бюджету та економіки загалом. Водночас значною залишається і заборгованість із податку на прибуток, що приводить до зростання податкового навантаження на сумлінних платників податків та недоотримання бюджетом значних обсягів коштів. Зростає також і сума пільг, що є втратами бюджету, за податком на прибуток підприємств, водночас стан виробничих потужностей та прибутковості підприємств загалом вказує на те, що надання таких пільг не завжди є доцільним та ефективним та часто призводить до зловживання ними. Вагомою є і сума переплат за податком на прибуток, що

відволікає кошти з обороту підприємств та скорочує їх можливості для інвестування та розвитку.

Дослідження формування прибутку та його оподаткування на прикладі приватного підприємства частково підтвердило ці тенденції. Зокрема, аналіз доходів і витрат «XXX» вказує на ускладнення умов для діяльності підприємства в останні два аналізованих роки, водночас підприємство все ще залишається прибутковим. Суми витрат підприємства з податку на прибуток, розкриті у фінансовій звітності, значно менші 18% його прибутку, що вказує на те, що підприємство мало переплати з податку на прибуток у минулих періодах, або ж використовує податкові різниці, що значно зменшують його податкові зобов'язання.

Проведений аналіз статистичних даних щодо податку на прибуток підприємств вказує на ряд проблем. Першою з них є часті зміни у податковому законодавстві у частині податку на прибуток підприємств. Зміна бази оподаткування дохід чи прибуток — дохід чи прибуток у різні періоди значно ускладнювала планування податкового навантаження та розподілу прибутку для підприємств. Введення практики авансових платежів (до їх скасування у 2016 році) відволікало кошти із обороту підприємств, призводило до викривлення інформації щодо реальних обсягів отриманого державою доходу з податку на прибуток та привело до існування переплат з податку на прибуток. Наявність великого переліку податкових різниць та відмінностей у податковому та бухгалтерському аспектах формування і оподаткування прибутку також ускладнює розрахунки і призводить до помилок, а отже до виникнення переплат податку (через помилкове завищення підприємствами сум податку) , або ж навпаки недоотримання бюджетом коштів у випадку сплати заниженої суми.

Водночас значний обсяг переплат за податком на прибуток відтягує кошти із обороту підприємств та скорочує їх інвестиційні можливості.

Вагомою проблемою є існування можливостей для ухилення від сплати податку, особливо через реєстрацію юридичних осіб у зонах з низькими чи нульовими ставками, дроблення бізнесу і приховування прибутку шляхом штучного завищення витрат.

Внаслідок цих явищ відбувається зниження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств, що проявляється у нестабільності продуктивності податку на прибуток, зменшенні його ролі у наповненні бюджету, утриманні його частки у ВВП України на незначному рівні, попри те, що в абсолютному вираженні суми зібраного податку все ще зростають.

Проблемою є і зростання податкового боргу з податку на прибуток підприємств, що свідчить про надмірне вивільнення від оподаткування та непрозорість в управлінні фінансами та економічною діяльністю.

Це приводить до несправедливості та нерівномірності податкового навантаження на прибуток підприємств, оскільки незважаючи на зменшення ефективної ставки податку, через існування значної заборгованості зі сплати податку на прибуток та ухилення від нього одними підприємствами, податкове навантаження на сумлінних платників значно зростає.

Отже, можемо зробити висновок, що вітчизняна система оподаткування прибутку підприємств потребує удосконалення у напрямках боротьби з ухиленням від сплати податку, підвищення податкової дисципліни платників, зниження податкового тиску на сумлінних платників податків та заохочення їх до інвестиційної та інноваційної діяльності з використанням податкових інструментів. Тому надалі дослідимо міжнародний досвід оподаткування прибутку підприємств та можливості для його впровадження в Україні та виокремимо основні вектори вдосконалення вітчизняної системи оподаткування прибутку підприємств.

РОЗДІЛ III. ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

3.1. Міжнародний досвід оподаткування прибутку підприємств та можливості його застосування в Україні

У сучасних умовах економіки кожен суб'єкт господарювання націлений на досягнення максимального рівня прибутковості. З метою стимулювання підприємницької активності та забезпечення її сталого розвитку вирішальне значення має впровадження оптимальної та ефективної системи оподаткування. Ця система повинна гарантувати стійкі надходження до державного бюджету, але у той час не покладати непомірний податковий тягар на підприємства. Важливість цього питання зумовлена і тим, що оподаткування прибутку підприємств може служити не лише надійним джерелом доходів для державного бюджету, але й бути ефективним інструментом для досягнення збалансованого та динамічного економічного зростання на основі інноваційного розвитку.

Сучасні виклики, пов'язані з нестабільними політичними та економічними умовами й високим рівнем складності вітчизняного законодавства, а також значний податковий тиск на підприємства, підкреслюють необхідність вдосконалення системи оподаткування прибутку підприємств в Україні не лише з точки зору фіскальних аспектів, але й у контексті його регулятивних функцій.

В умовах нашої держави обмежені можливості використання податку на прибуток як регулюючого інструменту обумовлені його великим бюджетним значенням. Такі обставини вимагають проведення детального аналізу міжнародного досвіду оподаткування прибутку підприємств з метою виявлення оптимальних напрямів вдосконалення механізмів стягнення та адміністрування даного податку в контексті вітчизняних умов.

Для розвинених закордонних країн податок на прибуток підприємств виступає важливим інструментом, що активно використовується для впливу на соціально-економічні відносини, регулювання обсягів виробництва, підвищення конкурентоспроможності підприємств та сприяння зростанню економіки в цілому. За його допомогою також формується вибір підприємцями правової форми організації бізнесу, напрямки розподілу прибутку та ресурсів між різними сферами

господарської діяльності. Система прибуткового оподаткування у цих країнах також впливає на обрання методів фінансування інвестицій, розподіл та перерозподіл ВВП, а також на темпи економічного зростання на макрорівні [51].

Сучасний підхід до оподаткування прибутку підприємств у вітчизняній системі демонструє, в основному, спрямованість на досягнення фіскальної ефективності, а не на розкритті регулятивного потенціалу даного податку

Для реалізації регулюючої функції податку на прибуток у податковій системі використовується податковий інструментарій, основним елементом якого є податкова ставка. Як відомо, в Україні встановлена основна ставка податку на прибуток, яка складає 18%. Для порівняння розглянемо рівень податкових ставок на прибуток підприємств в різних країнах світу станом на 2023 рік (рис. 3.1).

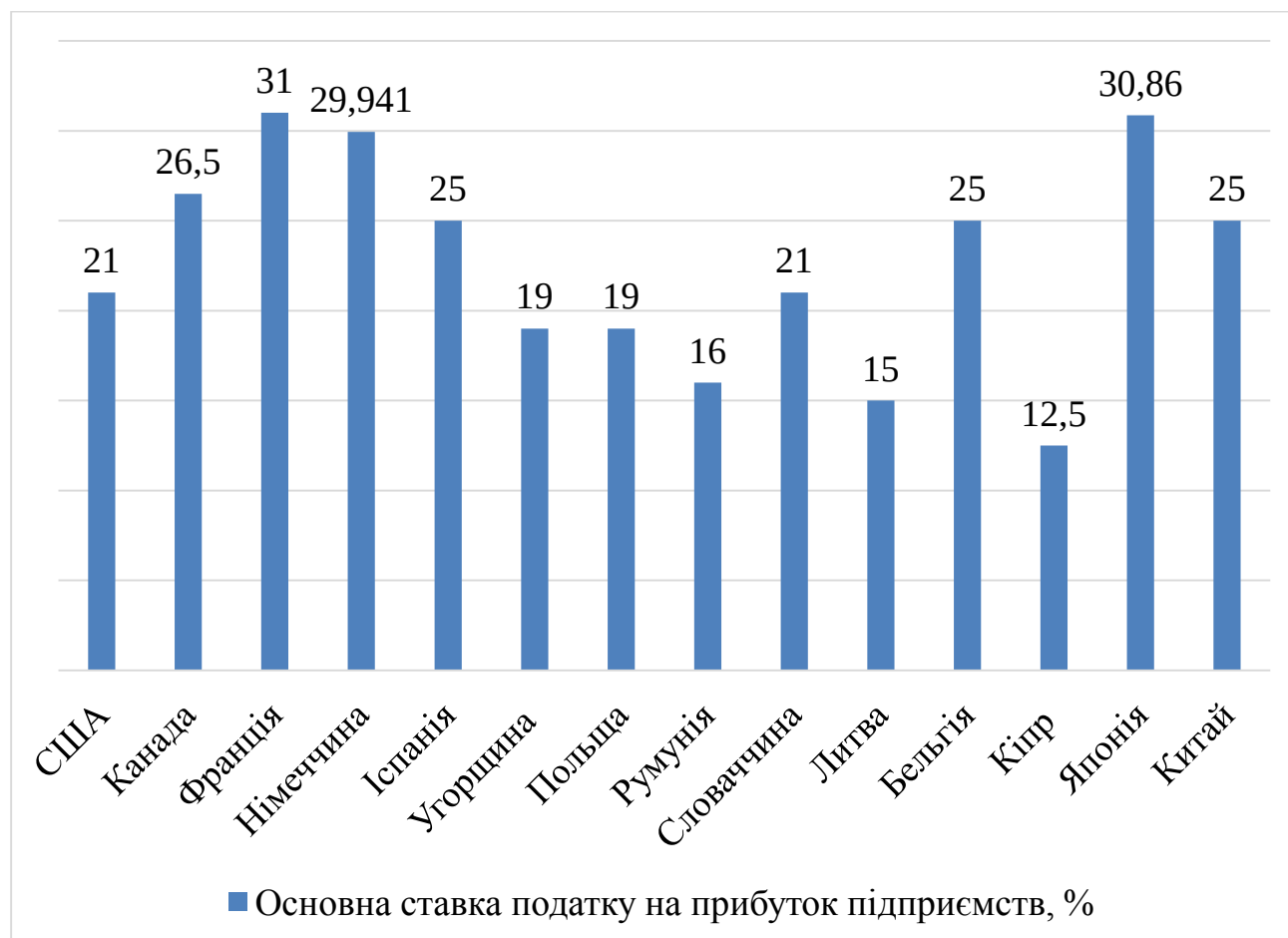


Рис. 3.1. Основні ставки з податку на прибуток у різних країнах світу станом на початок 2023 року*

*Джерело: побудовано автором за даними [52, 53]

Загалом, базові ставки податку на прибуток у іноземних країнах знаходяться у межах від 15 до 30%. Проте для деяких країн, зокрема США та Німеччини це

лише федеральні ставки податку, які збільшуються на розмір до 10% за рахунок місцевого податку.

Найнижчий рівень оподаткування прибутку зафіксований в юрисдикціях, що визначаються як офшорні. Наприклад, на територіях островів Мен, Бермуди та Кайманові острови встановлено нульову ставку податку на прибуток [53]. Слід зауважити, що саме в цих регіонах реалізуються значні фінансові та матеріальні операції, зважаючи на відсутність обов'язкових податкових зобов'язань. Певні країни можна визначити як напів офшори, серед яких варто відзначити Ліхтенштейн та Кіпр, де рівень оподаткування прибутку складає 12,5%. Зазначені країни привертають іноземні активи завдяки своїм низьким ставкам, що сприяє формуванню їхньої репутації як центрів нелегального підприємництва [53].

Варто зазначити, що податок на прибуток підприємств в Україні загалом подібний до податку на прибуток корпорацій, застосування якого практикують у багатьох країнах світу. Питома вага цього різновиду податків у доходах бюджету США за останні 5 років коливається у межах від 8% до 11% [54], для Франції та Німеччини його частка становить близько 5,5%, а для Великобританії — до 11% [53]. Тому, для дослідження досвіду оподаткування прибутку підприємств у інших країнах та можливостей його застосування у вітчизняній податковій системі, розглянемо детальніше, зокрема, і досвід деяких з них у корпоративному оподаткуванні.

Наприклад, у США до 2018 року податок на прибуток корпорацій базувався на шкалі прогресивних ставок. Таким чином податок на прибуток стягувався за різними ставками в залежності від розміру прибутку суб'єкта господарювання, при цьому застосовували оціночні платежі, тобто підприємство попередньо оцінювало обсяги своїх можливих річних доходів, витрат та пільг, і відповідно до цього визначало мінімальну суму податкового платежу, яку сплачувало до бюджету рівними частками до 12 квітня, 12 червня і 12 грудня поточного року [55].

Після податкової реформи Дональда Трампа у 2018 р. прогресивну шкалу ставок було скасовано, а номінальну граничну ставку податку на прибуток було знижено із 35% до 21%. Всупереч зниженню номінальної ставки та федеральну податкову реформу, у США продовжують застосовувати дворівневу систему

прибуткового податку, яка обкладає корпоративний прибуток ще й податком штату. У середньому ставка корпоративного податку за штатами становить близько 6%, зокрема найвищий показник у штаті Айова — 12%, а у деяких штатах немає регіональних податків на прибуток [55].

Зниження ставки податку на прибуток мало позитивний вплив на конкурентоспроможність податкової системи США. Незважаючи на те, що США залишаються однією із країн із найвищим рівнем податку на прибуток серед всіх країн-членів Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), їх досвід застосування прогресивної шкали ставок оподаткування до 2018 року може бути корисним і для України. Зменшення ставок податку на прибуток для менших підприємств може стимулювати підприємництво та інвестиції, зокрема серед новостворених компаній та стартапів. Низькі ставки для невеликих бізнесів можуть сприяти їх розвитку та збільшенню конкурентоспроможності. При цьому, варто зауважити, що і для великих підприємств ставка має залишатись на оптимальному рівні, оскільки зависокі ставки податку на прибуток для великих підприємств можуть призвести до втрати їхньої конкурентоспроможності на міжнародному ринку, перенесення виробництва в інші країни та приховування доходів або використовувати шляхів уникнення податків, що сприяє розвитку тіньової економіки та є особливо актуальною проблемою у контексті вітчизняної економіки.

Актуальним є також досвід Китаю, де, не зважаючи на основну ставку корпоративного прибутку у 25%, застосовуються знижені ставки податку для різних галузей та секторів промисловості. Наприклад, для малих підприємств, які заробляють річний дохід до 300 000 юанів, та для компаній, що постраждали від стихійних лих, а також тих, що надають соціально значущі послуги, ставка податку на прибуток становить 10%. Високотехнологічні підприємства, які займаються переробкою відходів, а також виробничі підприємства інтегральних схем з інвестиціями понад 8 млрд юанів, сплачують податок за ставкою 15% [56].

Дещо іншим є підхід до прибуткового оподаткування у Словаччині — країні, що мала слабку нестабільну економіку (дефіцит платіжного балансу сягав майже 9%, дефіцит державних фінансів — 6% станом на 2003 рік) та високий рівень корупції (підприємства приватизувалися переважно на користь пов'язаних з

урядом підприємців). Нову систему оподаткування було введено ще на початку 2004 року урядом Мікулаша Дзурінди. Зокрема, було скасовано всі звільнення від оподаткування, особливі ставки та особливі податкові режими, подвійне оподаткування, запроваджено фіксований прибутковий податок. Спеціальні податкові режими застосовувались виключно в депресивних районах і були зрозумілими, прозорими та тимчасовими. Спрощена система оподаткування була націлена на підтримку малого бізнесу та зведена до спрощення обліку й звітності [57].

Словацька податкова реформа 2004 року базувалася на принципах справедливості, нейтральності, простоти, точності, ефективності та виключенні подвійного оподаткування та мала дуже хороші результати, у комплексі з іншими економічними та політичними реформами перетворивши країну на привабливе місце для іноземних інвестицій. З наступного 2005 року також почали зростати й податкові надходження, послабилось ухиляння та уникнення сплати податків, оскільки реформа послабила привабливість такої поведінки [57].

Інша річ, яка негативно впливає на бізнес в Україні — непередбачувані зміни податкового адміністрування та законодавства. З ініціюванням податкової реформи у Словаччині на певний час було введено вето на будь-які зміни до Податкового кодексу, і нові податки приймалися не менше, ніж за два місяці до закінчення фінансового року, що відрізняється від останніх практик в Україні [58] (хоча це і є порушенням принципу стабільності податкового законодавства, згідно з яким, відповідно до пункту 4.1.9. статті 4 Податкового кодексу України «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки» [13]), а лише після 4-6 місяців обговорення з експертами та узгодженням процесу з усіма стейкхолдерами [59]. Прийняття цього принципу дозволило б скоротити кількість порушень щодо сплати податків, які викликані необізнаністю суб'єктів господарювання про такі зміни, а також сприяло б введенню більш виважених змін у податковій системі, які б могли влаштовувати як державу, так і платників податків.

Іншою країною, яка вдало використовує регулятивний потенціал податку на прибуток підприємств є Канада. Ставка податку для корпорацій цієї країни наразі становить 26,5%, а також включає федеральний (15%) та провінційний (11,5%) податки [54]. У Канаді вже давно практикується використання податкових пільг: надається податковий кредит для компаній у сферах фармацевтичної, аерокосмічної, комп'ютерної та телекомунікаційної промисловостей. Це допомагає залучати іноземні інвестиції, сприяє науково-технічному прогресу та загальному економічному розвитку.

У Великобританії, Франції, США, а також в інших країнах, активно використовується інвестиційний податковий кредит як ефективний інструмент для регулювання діяльності підприємств, який по суті є відстрочкою сплати податку на прибуток, що «надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений термін з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, яке буде отримане внаслідок реалізації інноваційних програм» [61].

Зокрема, у Великобританії підприємствам дозволяється спрямовувати близько 10% суми корпоративного податку на інвестиції, визначені законом. У Італії інвестиційний податковий кредит використовується з метою підтримки розвитку південних регіонів, тоді як у Франції його використання спрямоване на стимулювання заснування нових підприємств та прискорення економічного розвитку менш розвинених регіонів. Не зупиняючись на цьому, у французькій практиці компанії, що займаються видобутком нафти, природного газу та твердих матеріалів, мають можливість отримати знижку за умови реінвестування отриманих прибутків у ті ж галузі протягом 2 років (у разі нафти та газу) або 5 років (для твердих мінералів) [61].

Однак така схема надання податкового кредиту свої переваги та недоліки, а також дещо обмежена у застосуванні. Серед переваг надання вагомих пільг інноваційно-активним підприємствам є відсутність однозначного вирішення щодо вибору рівня витрат, до якого визначається приріст інноваційних витрат. Це може призвести до ускладнення адміністрування податку на прибуток і потреби

додаткового контролю за суб'єктами господарювання, що отримують такі пільги. Відсутність гарантій з використання вивільнених коштів за цільовим призначенням також є серйозним аспектом, який потребує уваги.

У періоди спаду ділової активності в країні може виникнути ситуація, коли підприємства не будуть мати можливості або бажання збільшувати витрати на інноваційну діяльність. Це може призвести до вичерпання стимулюючих можливостей інвестиційного податкового кредиту, обмежуючи його використання.

Ще однією ключовою рисою корпоративного оподаткування в закордонних країнах є сплата мінімального корпоративного податку. Для прикладу, в Австрії передбачена обов'язкова сплата мінімального корпоративного податку, незалежно від результату діяльності компанії. Юридичні особи з обмеженою відповідальністю сплачують 437,50 євро за кожен минулий квартал (або 1750 євро на рік), а акціонерні товариства — 875 євро за кожний минулий квартал (або 3500 євро в рік). Новостворені компанії у перший рік роботи сплачують знижений мінімальний корпоративний податок — 273 євро за квартал чи 1092 євро на рік. У випадку збиткового результату діяльності, сплата податку переноситься на майбутні періоди до отримання прибутку. [61].

Альтернативний мінімальний податок з метою запобігання заниження великими платниками їх доходів та, відповідно, податкових зобов'язань через легалізоване ухилення від оподаткування застосовується у США. Якщо нарахований на дохід мінімальний податок перевищує суму звичайних зобов'язань за податком, то підприємство повинне сплачувати саме альтернативний податок за ставкою 20%. Таким чином, альтернативний мінімальний податок використовують у якості інструменту, який примушує тих суб'єктів господарювання, котрі мають право на численні пільги, все одно сплачувати хоча б зменшену суму податку [55], що також може стати корисним і для української податкової системи.

Іншим цікавим досвідом закордонних країн із точки зору імплементації у вітчизняну практику, можна вважати законодавче визначення цільового спрямування надходжень, отриманих від податку на прибуток (корпоративного податку). Зокрема, в Ірландії, Іспанії, Німеччині, Греції та Канаді отримані кошти від прибуткового оподаткування спрямовуються на стимулювання інвестицій.

Люксембург, Бельгія, Великобританія, Франція та Таїланд направляють надходження від цього податку на розвиток і підтримку малого бізнесу, а Італія, Португалія та Китай — на розвиток депресивних територій [62, с. 116].

Аналізуючи зазначені напрямки використання податку на прибуток, варто звернути увагу, що в усіх випадках його спрямовують на розвиток економіки, компенсуючи таким чином негативний вплив, який має податок, відволікаючи з обороту фінансові ресурси та стримуючи розвиток підприємництва. Для України, особливо в період повоєнного відновлення, нормативне встановлення цілей використання надходжень від податку на прибуток підприємств також може бути актуальним, зокрема направлення його на відбудову постраждалих регіонів або стимулювання інвестицій.

Таким чином, аналіз міжнародного досвіду в оподаткуванні прибутку підприємств вказує на певні відмінності у їх податкових системах, зумовлені особливостями та розмірами їх національних економік. Разом з тим, він дає змогу виявити і спільні риси та заходи, які застосовуються у податковій практиці багатьох країн уже упродовж тривалого часу. Порівняння українського досвіду оподаткування прибутку підприємств із досвідом закордонних країн, вказує на потребу удосконалення механізмів прибуткового оподаткування в Україні передусім задля підвищення регулюючої ролі цього різновиду податку, адже в Україні він спрямований в основному на досягнення фіскальної ефективності для Державного бюджету. Тому цілком зрозумілим є те, що українські підприємства більше зацікавлені в мінімізації своїх прибутків з метою зменшення податкового навантаження, або ж взагалі схильються до переходу до тіньової економіки, що, своєю чергою, є однією із найбільш актуальних проблем вітчизняної економіки та в перспективі лише погіршить її кризовий стан.

Проведене дослідження закордонного досвіду оподаткування прибутку підприємств, вказує на доцільність деяких реформ податкової системи України, першою з яких є запровадження податкових пільг, за прикладом Канади та Китаю, для підприємств пріоритетних галузей. Для України це можуть бути підприємства агропромислового, машинобудівного, оборонного комплексу, а також переробної промисловості, що буде одним із заходів, який сприятиме залученню іноземних

інвестицій в ці галузі, стимулюватиме розвиток науково-технічного прогресу та зростання економіки в цілому. Разом з тим, варто посилити контрольні заходи за сплатою податку на прибуток таких підприємств.

Іншим заходом є встановлення фіксованого мінімального корпоративного податку, подібного до моделі, прийнятої в Австрії, або альтернативного мінімального податку, як у США. Це важливий крок для зміцнення фіскальної ефективності податку на прибуток, оскільки він не залежить від результатів діяльності та кількості пільг, наданих підприємствам.

Необхідно також впровадити інвестиційний податковий кредит з податку на прибуток підприємств. Це дозволить підприємствам направляти кошти у нові види виробництва, що сприятиме створенню нових робочих місць та загальному економічному зростанню. Важливо зазначити, що в Україні наразі немає чітко визначеного поняття інвестиційного податкового кредиту та механізму його використання, хоча були спроби його впровадження у 2020 році. [63].

Впровадження запропонованих заходів може сприяти підвищенню фіскальної ефективності та збільшенню регулюючої ролі податку на прибуток підприємств в Україні. Це допоможе у зміцненні та вдосконаленні системи оподаткування, спрямованій на зменшення податкового навантаження на підприємства, що відповідно збільшить індекс конкурентоспроможності нашої країни. Крім того, це надихне розвиток нових підприємств і сприятиме їхньому зростанню. Проте, варто розуміти, що зміни у податковій системі перш за все вимагають комплексного підходу, тому впровадження навіть найбільш ефективних практик із міжнародного досвіду без внесення змін в уже існуючі в нашій країні практики оподаткування прибутку підприємств, не гарантує їх дієвості для вітчизняної системи. Тому важливо зосередитись на розробці векторів вдосконалення оподаткування прибутку тих груп підприємств, які є ключовими для української економіки та податкової системи, з урахуванням особливостей економічного середовища в Україні.

3.2. Вектори вдосконалення системи оподаткування прибутку приватних підприємств

Реформування та удосконалення системи оподаткування прибутку приватних підприємств є важливим завданням з численними перевагами для економіки, оскільки раціональне оподаткування створює сприятливі умови для інвестування, сприяє збільшенню капіталовкладень, створенню нових робочих місць та розвитку підприємницької активності.

Зменшення податкового тиску на малі та середні підприємства може допомогти збільшити їх життєздатність та конкурентоспроможність. Це особливо важливо, оскільки малі підприємства часто виступають як основний двигун економічного розвитку та створюють значну кількість робочих місць. Водночас зменшення податкового тиску не можливе без детінізації діяльності приватних підприємств, що також є важливим завданням в процесі удосконалення оподаткування, зокрема і податком на прибуток підприємств.

Для цього необхідною є прозора та приваблива система оподаткування, що важлива і для залучення іноземних інвестицій та стимулювання розвитку внутрішніх інвестицій. Це може вплинути на підвищення конкурентоспроможності країни та сприяти розширенню глобальних економічних зв'язків.

Усі ці факти вказують на те, що реформування системи оподаткування прибутку підприємств є ключовим елементом створення сприятливого фінансового середовища та підтримки стійкого економічного розвитку.

У цьому контексті важливо звернути особливу увагу на сектор приватного підприємництва. Так, за даними Міністерства економіки України, станом на 2022 рік, частка приватних підприємств в економіці становила близько 89% [64]. При цьому, як свідчать дані досліджень Центру економічної стратегії [65], питома вага чистого доходу від реалізації продукції суб'єктів господарювання державного сектору складає лише 6,6%, що вказує на меншу прибутковість державного сектору економіки у порівнянні із приватним сегментом майже у 1,2 раза, а за період із 2010 по 2021 роки загалом близько 61% приватних підприємств були більш рентабельними, ніж державні, і відповідно, більш прибутковими і ефективними, таким чином маючи значно більший фіскальний потенціал для держави. У той

самий час, саме державні підприємства отримують значну кількість податкових пільг та преференцій, і нерідко такі рішення є більш політичними, аніж фінансово обґрунтованими. В таких умовах приватні підприємства в Україні продовжують залишатись схильними до ухилення від оподаткування, що приводить до розвитку тіньової економіки та є особливо актуальною проблемою у вітчизняній економічній системі.

Попри такі тенденції, для високорозвиненої ринкової економіки потрібно мати більше інвестицій саме приватного сектору, а тому удосконалення системи оподаткування прибутку приватних підприємств таким чином, аби ці суб'єкти господарювання мали більше стимулів до виведення своєї діяльності та прибутків із тіні, а також отримали більше можливостей для інвестування та власного розвитку, є одним із ключових завдань у контексті реформування податкової системи [64].

Серед перспективних заходів у цьому напрямку можна відзначити розробку та впровадження комплексної системи використання податкових інструментів для стимулювання інвестиційної активності, з урахуванням затверджених стратегічних пріоритетів соціально-економічного зростання країни. Такий підхід дасть змогу подолати її теперішню вибірковість, оскільки наразі у Податковому кодексі України «зберігається галузевий і точковий тип надання податкових пільг» [66, с. 229], що вказує на те, що останні роки ці інструменти використовуються не для створення ефективного механізму для покращення інвестиційного клімату та формування позитивного іміджу країни на міжнародній арені, а для задоволення особистих інтересів окремих груп підприємців та лише формального підвищення позиції країни в міжнародних рейтингах.

Актуальним кроком може стати запровадження пільг на реінвестований прибуток, інвестиційний податковий кредит та податкові вирахування. Зокрема:

— надання пільг з оподаткування прибутку нових підприємств чи підприємств, що розширюються. Це може включати як зниження ставок податку на прибуток або повне чи часткове звільнення від оподаткування, наприклад, на перший рік діяльності підприємства;

— встановлення системи податкових кредитів для інвесторів, яка дозволить зменшити суму оподаткованого прибутку в обмін на інвестиції, визначені на державному чи місцевому рівні. Зокрема, такий захід може бути актуальним уже зараз для новостворених приватних підприємств ОПК.

У той же час, пріоритетність їх застосування має бути спрямована на потреби малого та середнього бізнесу, які виступають основними каталізаторами сучасної ринкової економіки [67]. Зокрема, для досягнення податкового стимулювання інвестиційної активності можливим є делегування більш широкого спектру повноважень органам місцевого самоврядування для розробки та впровадження стратегій з використання таких інструментів оподаткування з метою стимулювання інвестицій. Отримана податкова конкуренція між регіонами дозволить не лише збільшити інвестиційну привабливість кожного з них окремо, а й країни загалом. Частково, це спростило б роль держави в даному процесі, зберігаючи для центральних органів влади переважно контролюючі та регулюючі функції, що в свою чергу дозволить впроваджувати більш прозору політику стимулювання інвестиційної активності. Таким чином, має відбутися перехід до стимулювання інвестиційної діяльності за допомогою податкових інструментів, який забезпечуватиме не тільки задоволення фіскальних потреб держави, але й сприятиме розв'язанню соціальних проблем, наприклад, стабільній появі нових робочих місць, поліпшенню якості інфраструктури, вирішенню проблем розвитку територіальних громад, таким чином розширюючи базу оподаткування.

Усі ці заходи спрямовані на пом'якшення та зменшення податкового тиску на підприємства, проте з іншого боку, як уже згадувалось раніше, великою проблемою залишається тінізація економіки, боротьба з якою вимагає певних змін і в оподаткуванні податком на прибуток.

Згідно з даними Міжнародного центру перспективних досліджень [68], однією з ключових причин тінізації економіки України є неефективне адміністрування податку на прибуток підприємств. Це часто створює додаткове навантаження для платників і призводить до поширення схем ухиляння від оподаткування, включаючи випадки корупції. Крім того, серед платників податків часто панує переконання, що сплачені ними кошти несправедливо та неефективно

використовуються державою, що також стимулює уникання оподаткування. У цей контекст додаються випадки зловживань з боку суб'єктів підприємницької діяльності з використанням податкових пільг.

Оподаткування є способом залучення підприємств до соціальної відповідальності. Збільшення податкових вигід для підприємств, які дотримуються високих стандартів корпоративної відповідальності, може стати стимулом для більш відповідальної бізнес-практики.

Стимулювання приватних підприємств до відповідальної та ефективної сплати податків може включати ряд заходів, які сприяють створенню позитивного фіскального середовища та забезпеченню економічної стабільності. Серед них:

- приєднання України до CRS (Common Reporting Standard) — системи автоматичного обміну податковою інформацією, а також перегляду двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, які заохочують агресивне податкове планування і схеми мінімізації податків;

- законодавче визначення повного переліку видів витрат, які не повинні зменшувати базу оподаткування для всіх без винятку платників податку, що допоможе зменшити маніпуляції підприємств фінансовою звітністю з метою зменшення оподатковуваного прибутку;

- уточнення порядку перенесення збитків;

- постійне удосконалення сучасних систем контролю та аудиту для виявлення підозрілих операцій та ризикових підприємств;

- встановлення більш жорстких санкцій для компаній, які систематично порушують податкові обов'язки.

Однак, лише притягненням до відповідальності легко досягнути видимості успіху, проте по суті не вирішити проблему. Тому важливими у цій сфері є заходи, які стимулюватимуть добровільну сплату податків, формуватимуть імідж добросовісного платника податків як опори держави і суспільства та зроблять повну і своєчасну сплату податків вигідними для кожного платника. Серед них:

- надання пільг чи зниження податків для компаній, що приділяють увагу питанням корпоративної соціальної відповідальності та сприяють розвитку громади та підтримці екології;

- створення платформ для активного спілкування між урядовими інституціями та великими компаніями з метою обговорення податкових питань, розв'язання проблем та вдосконалення податкового клімату;

- забезпечення доступу до консультацій щодо оподаткування для підприємств, щоб вони могли оптимально використовувати доступні стимули та виконувати податкові обов'язки;

- скорочення кількості бюрократичних процедур;

- спрощення податкового законодавства, що дасть змогу зменшити податкову невизначеність і зробить податкову систему більш передбачуваною для бізнесу.

Разом з тим, важливим у цьому напрямку є і зниження ставки податку на прибуток підприємств, а в перспективі заміна його податком на виведений капітал. Введення податку на виведений капітал є однією із ключових реформ української податкової системи, яка активно обговорюється законодавцями у багатьох різних варіаціях упродовж останніх років, однак все ще залишається не прийнятою.

Основною відмінністю цього податку від податку на прибуток підприємств є те, що ним оподатковуються лише ті кошти, котрі суб'єкт господарювання виводить зі свого загального обороту у вигляді дивідендів від своєї діяльності. Окрім того, такий податок має стати загальною частиною податкової реформи (за прикладом так званої реформи «10-10-10» [69]), яка передбачатиме одночасне зниження і інших видів податків та комплексні зміни у податковій системі.

На нашу думку, доцільним буде запровадження такого податку за ставкою 10% на транзакції з виведення капіталу, якими є дивіденди та 20% на прирівняні платежі (для прикладу, відсотки пов'язаним сторонам) або дооцінка (рис. 3.2).

Водночас застосування такої схеми оподаткування має включати скасування пільг зі сплати податку на прибуток. А компанії мають звітувати тільки про транзакції, які підлягають оподаткуванню.

Заміна податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал має ряд переваг для бізнесу, серед них:

- спрощення розрахунку об'єкта оподаткування через усунення потреби

проведення податкових коригувань фінансової звітності;

— перехід до прозорого алгоритму відбору платників податків, відсутність складних розрахунків коригувань, скасування значної кількості пільг та особливостей оподаткування зробить прозорим адміністрування податку та зменшить фіскальний тиск;

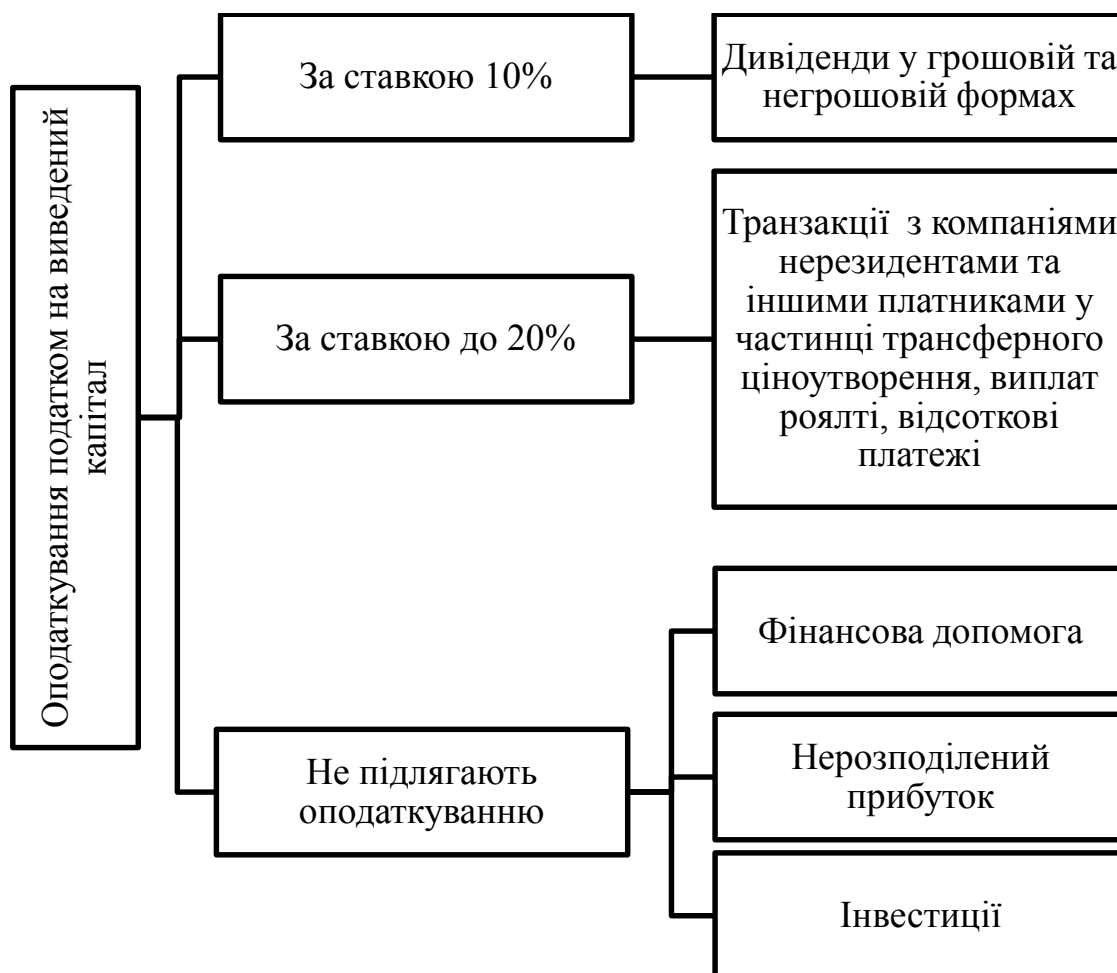


Рис. 3.2. Ставки та об'єкти оподаткування прибутком на виведений капітал*

*Джерело: побудовано автором за даними [69, 70]

— суттєве зменшення потреб бізнесу у пошуках шляхів для ухиляння від податків та їх мінімізації, оскільки очікуваний фінансовий ефект не буде вартий ймовірного покарання. Відповідно відбудеться збільшення фіскальної ефективності податку, яке буде досягнуто за рахунок неактуальності використання існуючих схем оптимізації бази оподаткування;

— водночас, майже зникає потреба контролюючих органів в перевірці більшості підприємств, що не приймають участі в операціях із високим ризиком незаконного відтоку капіталу. Це дасть можливість реформованим податковим

органам сконцентруватися на контролі ключових шляхів ухилення від сплати податків, зокрема трансфертному ціноутворенні, контроль за яким наразі здійснюється незадовільно;

— можливість за необхідності скеровувати весь прибуток підприємства або більшу його частину на капіталізацію (за умови прийняття рішення не виплачувати дивіденди), оскільки кошти, що раніше сплачувались у формі податку на прибуток підприємства, будуть використані для його розвитку. Оскільки податком на виведений капітал не обкладаються кошти, які направляють на розвиток виробництва, то підприємства матимуть змогу тривалий час удосконалюватися та модернізуватися за рахунок отриманих ними прибутків. А кошти, які розподілятимуть між власниками підприємства, зокрема, і у вигляді дивідендів та прирівняних до них платежів, стануть об'єктом оподаткування. Таким чином, держава може стимулювати розвиток бізнесу, зацікавлюючи його у капіталовкладеннях у власне виробництво.

— скорочення потреби підприємств у використанні схем планування податкового навантаження, що покращить показники фінансової звітності, та зробить можливим зростання інвестування та кредитування підприємств, заключення контрактів з контрагентами на більш вигідних умовах;

— вирішення проблеми подвійного оподаткування, оскільки при виплаті дивідендів, сплативши податок на виведений капітал не потрібно буде сплачувати податок на доходи фізичних осіб з тієї ж бази оподаткування;

Однак оподаткування розподіленого прибутку у вигляді нарахованих дивідендів, що виплачуються на користь фізичних осіб, які не є платниками податку на прибуток та нерезидентів, має не тільки переваги, але й недоліки, зокрема така модель дає можливість штучного обмеження розподілення прибутку, і внаслідок цього уникнення оподаткування.

За таких умов необхідним і виправданим кроком може стати встановлення ряду обмежувачів для запобігання ухиленню від оподаткування, а саме переліку прирівняних до розподілу прибутку платежів та сум, що включають:

— запровадження 20% оподаткування на «транзакції з ухилення», особливо тих, які пов'язані із оподаткуванням сум, котрі перевищують договірні ціни,

встановлені за правилами трансфертного ціноутворення, у порівнянні з цінами укладеними в операціях з пов'язаними особами, що розташовані в юрисдикціях з низькими податковими ставками або податкових гаванях;

— встановлення правила «тонкої капіталізації», що передбачає обмеження суми процентів за борговими зобов'язаннями від пов'язаної особи-нерезидента, наприклад, встановлення верхнього ліміту, який перевищує максимальну ставку Національного банку України за зовнішніми запозиченнями.

Це рішення відкриває можливості для використання всіх переваг системи оподаткування розподіленого прибутку та ефективної мінімізації її недоліків з метою досягнення найвищого економічного ефекту. В будь-якому випадку, застосування оподаткування, спрямованого лише на розподілений прибуток та обмеженого переліку податкових різниць (платежів та сум, що розглядаються як еквівалент розподілу прибутку), є менш обтяжливими для платників податків і не несе таких значних ризиків корупції порівняно із наявною системою оподаткування прибутку, що передбачає перевірку фіскальними органами всієї документації платників податків, включаючи бухгалтерський облік та фінансову й податкову звітності.

Однак для державного бюджету наслідком запровадження податку на виведений капітал буде зниження доходів порівняно із ситуацією, за якої б система оподаткування не змінювалась, як мінімум в перший рік після впровадження, що наразі є доволі ризиковим кроком. Оскільки в умовах повномасштабної війни бюджет має критичний дефіцит, котрий фінансується коштом внутрішніх та зовнішніх запозичень, та значні видатки на воєнні потреби армії, які не можуть бути покриті за рахунок коштів, наданих партнерами, а лише користуючись власними бюджетними надходженнями України, то будь-які реформи, пов'язані із втратою доходів мають проводитися лише за умови закінчення війни, а також чіткого визначення всіх джерел-компенсаторів та їх конкретного розрахунку в розрізі сум та періодів.

Зважаючи на повномасштабну війну, що триває, складні політичні, економічні та соціальні умови, а також труднощі для ведення бізнесу в Україні, особливо для малих та середніх приватних підприємств, наразі більш необхідним є

удосконалення спрощеної системи оподаткування. На сьогодні спрощена система оподаткування залишається способом «компромісної детінізації». Завдяки її наявності офіційна реєстрація є відносно більш привабливою у порівнянні з роботою у цілковитій «тіні», адже забезпечує легальність та мінімальний правовий захист, при цьому не вимагаючи ведення обліку та дозволяючи сплачувати помірні податки.

Питання про доцільність її існування та реформування виступає предметом безлічі дискусій упродовж тривалого проміжку часу. Наприкінці 2021 року Міністерством фінансів було прийнято «Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки» [71], яка передбачає скасування спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб, а у грудні 2023 року було прийнято «Національну стратегію доходів до 2030 року» [72], у якій згадується про трирічний перехідний період за який ставки єдиного податку для юридичних осіб третьої групи поступово підіймуться до рівня ставки податку на прибуток підприємств, а також створення диференційованої шкали ставок від мінімальних 3% для торговельної діяльності до 17% для низки послуг та об'єднання 2 і 3 групи платників з обов'язковим застосуванням ними РРО. Однак, наразі всі ці нововведення знаходяться лише на етапі ідеї і жодних чітких законодавчих актів та термінів проведення реформи не існує.

На нашу ж думку, попри існування аргументів за припинення існування спрощеної системи (основним з яких є використання спрощеної системи оподаткування для ухилення великих підприємств від сплати прибуткового податку через дроблення), наразі її повна ліквідація, відміна лише для юридичних осіб або ускладнення не стануть ефективним рішенням та можуть привести до переходу в «тінь» значної кількості суб'єктів малого бізнесу та відповідного зменшення податкових надходжень до бюджету

Тому на даному етапі, вдосконалення спрощеної системи оподаткування потребує дещо інших заходів, а зокрема:

— створення системи фінансової підтримки для малого бізнесу, стимулювання кредитування та інвестування малого бізнесу шляхом прискорення

розробки та ухвалення цільових та регіональних програм розвитку та підтримки малого підприємництва з відповідним фінансовим забезпеченням;

— запровадження диференціації ставок податку з урахуванням тривалості існування підприємства або надання тимчасового звільнення від оподаткування новоствореним суб'єктам малого господарювання;

— застосування системи диференційованих ставок єдиного податку для суб'єктів господарювання у стратегічно важливих галузях економіки;

— розширення переліку видів діяльності, які не використовують спрощену систему оподаткування, для запобігання використанню схем мінімізації податкових платежів великими підприємствами через дроблення бізнесу;

— значне посилення штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Доцільним також буде зв'язати диференційований граничний обсяг виручки із розміром мінімальної заробітної плати або індексом інфляції. Проведення таких заходів дозволить уряду рідше вносити зміни до Податкового кодексу, оскільки податкова система стане більш гнучкою [73].

Отже, вдосконалення системи оподаткування прибутку приватних підприємств потребує роботи у напрямках боротьби з ухилянням від сплати прибуткового податку, посилення інвестиційних можливостей і активності приватних підприємств, покращення системи спрощеного оподаткування для підтримки малого бізнесу та поступового переходу від податку на прибуток підприємств до податку на виведений капітал, який є менш обтяжливим для підприємств.

Водночас необхідно розуміти, що в нинішніх умовах повномасштабної війни та наступного повоєнного відновлення України, будь-які реформи у системі оподаткування мають бути виваженими й поступовими, не спричиняти різкого падіння бюджетних надходжень від податку на прибуток та разом з тим підтримувати бізнес, який продовжує працювати у складних і нестабільних умовах.

Тому пропонуємо стратегію поетапного введення запропонованих заходів щодо удосконалення системи оподаткування (рис. 3.3).

Так, на період війни пріоритетними мають стати заходи із детінізації діяльності підприємств. Цього можна досягти через посилення перевірок зі сторони контролюючих органів та відповідальності за ухилення від сплати податку для підприємств, які належать до ризикової групи та систематично мають проблеми зі сплатою податків.

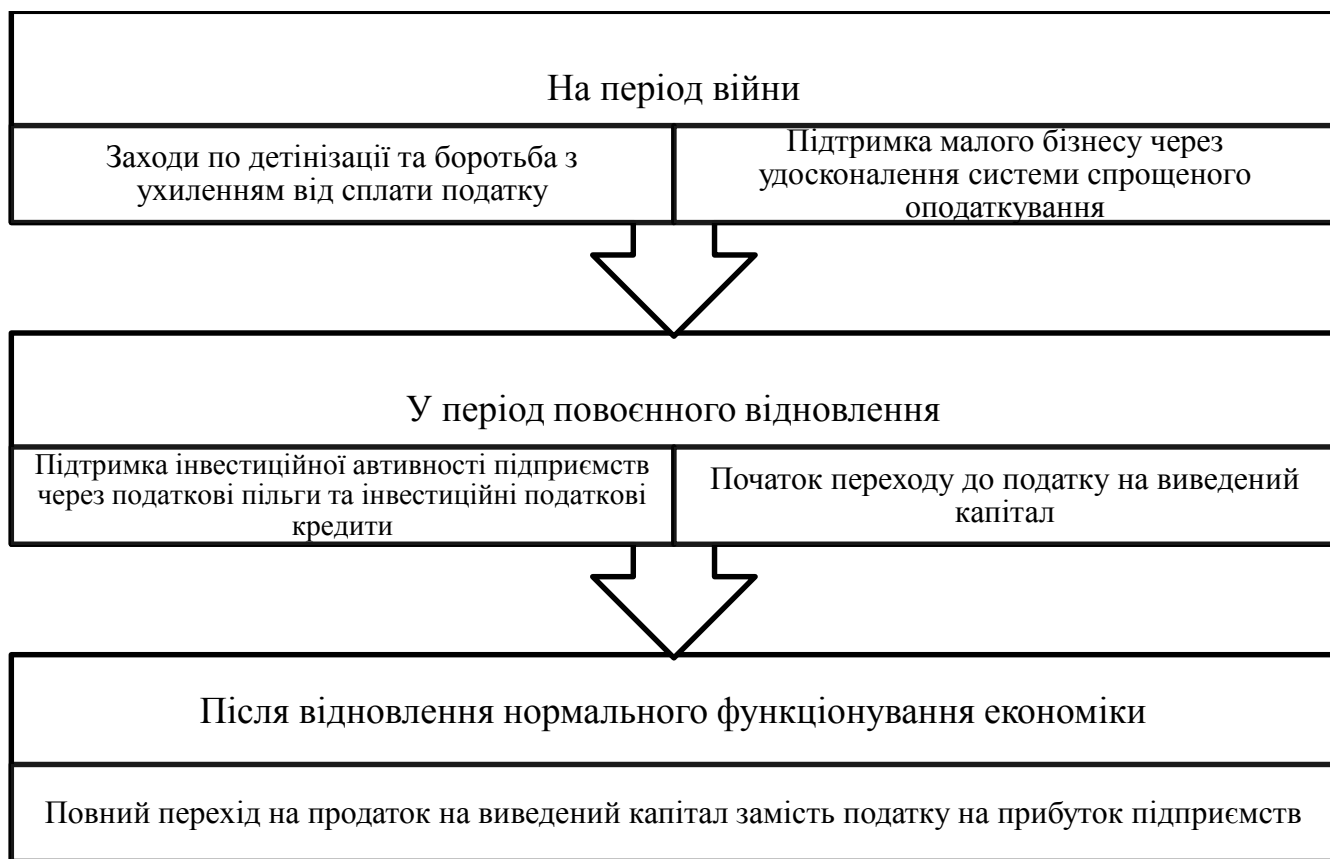


Рис. 3.3 Етапи впровадження заходів для удосконалення системи оподаткування податком на прибуток підприємств*

*Джерело: розроблено автором самостійно.

Паралельно важливо стимулювати чесних платників податків, спростувати податкове законодавство та забезпечувати його стабільність і зрозумілість для всіх суб'єктів господарювання. Такі заходи сприятимуть збільшенню надходжень від податку на прибуток, що є важливим ресурсом для забезпечення військових та соціальних потреб на час конфлікту.

У період повоєнного відновлення важливо акцентувати увагу на посиленні інвестиційної активності приватних підприємств. Для цього можна розглядати заходи, спрямовані на підтримку розширення існуючого та розвитку нового бізнесу. Додатково, варто почати поступовий перехід до системи оподаткування,

що базується на податку на виведений капітал. Це може стати ефективним інструментом для стимулювання інвестицій та розвитку економіки, оскільки така система оподаткування сприяє витратам капіталу на нові проекти та інновації. Підтримка приватного сектору через заходи, спрямовані на розвиток нового бізнесу та інвестицій, сприятиме відновленню економіки після війни. Це може створити нові робочі місця і наростити виробництво. Такий курс дій допоможе державі забезпечити стійкість та конкурентоспроможність в подоланні наслідків конфлікту та відновленні економічної ситуації.

Після повного відновлення функціонування економіки, можна розглядати повне заміщення податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал, що приведе до створення більш прозорої та стабільної системи оподаткування, яка сприятиме розвитку підприємництва та економічному зростанню. Це також може полегшити адміністративні процедури для підприємств та зробити систему оподаткування більш привабливою для інвесторів.

Проте варто розуміти, що проведення таких змін у оподаткуванні податком на прибуток підприємств є довготривалим процесом, який в нашій державі залежить від багатьох економічних та геополітичних факторів і може затягнутися на десятиліття, тому досягти якісних і позитивних змін як для держави, так і для бізнесу, можливо лише поступовим, спланованим та комплексним проведенням реформ системи оподаткування, що забезпечить виконання податками не лише їх фіскальної, а й регулюючої функції в економіці держави.

ВИСНОВКИ

Отже, у результаті проведеного дослідження, відповідно до поставленої мети та розроблених завдань, визначено сутність податку на прибуток як обов'язкового платежу, який здійснюється підприємствами на користь держави з прибутку, який вони отримали від реалізації своєї продукції, основних активів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, а також інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей.

Виокремлено основні характеристики податку на прибуток: це загальнодержавний та прямий податок, який має фіскальну та регулюючу функції, ґрунтується на принципах законності, обов'язковості, своєчасності, повноти, гласності, ефективності адміністрування, та має два типи платників, які визначають та не визначають податкові різниці.

Розглянуто шість етапів становлення податку на прибуток підприємств у вітчизняній податковій системі, упродовж яких поступово зменшувалась його ставка, а прибуткове оподаткування еволюціонувало від невідокремленої частини загальної системи розподілу фінансів до самостійного податку, який реформували з метою вдосконалення та відповідності міжнародним стандартам.

Правова база та нормативне регулювання податку на прибуток підприємств в Україні складаються з таких документів, як: Конституція України, Податковий кодекс України, міжнародні договори, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а також нормативно-правові акти органів виконавчої влади, що конкретизують та уточнюють положення Податкового кодексу України, визначають процедури та форми податкового обліку, звітності, декларування, перевірки, застосування санкцій тощо.

У ході аналізу правової бази визначено, що одним із її недоліків є нестабільність та часті зміни податкового законодавства, що утруднює планування податкового навантаження для підприємств.

Визначено роль податку на прибуток підприємств як одного із бюджетоутворюючих податків для України. Упродовж останніх 10 років його частка становила до 12% від загальних доходів бюджету.

За період 2016-2021 років обсяги збору податку на прибуток підприємств зростали з 86,5 млрд грн до 133,4 млрд грн, що свідчить про підвищення прибутковості суб'єктів господарювання та зростання ефективності адміністрування та контролю за справлянням цього податку. Разом з тим, у 2014-2015 роках та у 2022 році збори цього податку різко скорочувались, що вказує на ускладнення умов діяльності вітчизняних підприємств у зв'язку із політичною та економічною нестабільністю, та зокрема військовими діями, й показує необхідність підтримки підприємств у такі періоди. Незважаючи на це, у підсумку 2023 року збори податку на прибуток підприємств зріс на 28,6 млрд грн (або ж на 21,9%), що вказує на адаптацію вітчизняних підприємств до нових економічних умов та пожвавлення внутрішнього попиту на продукцію.

Водночас, за 2012-2023 роки частка зборів прибуткового податку у відношенні до ВВП України майже не зростала, що вказує на те, що роль цього податку для економіки практично не змінюється попри велику кількість реформ прибуткового оподаткування за цей період.

Значним за останні роки залишається і податковий борг з податку на прибуток підприємств, основна частина якого сформована лише кількома великими компаніями. З іншого боку, існує тенденція до збільшення суми переплат з податку на прибуток, що не є позитивним явищем, оскільки відволікає з обороту кошти, які могли б бути використані суб'єктами господарювання на інвестиційну та інноваційну діяльність.

Дослідження формування прибутку та його оподаткування на прикладі приватного підприємства «XXX» вказує на те, що незважаючи на ускладнення умов для діяльності, воно залишається прибутковим, основна частина його доходів отримана від надання аудиторських послуг, а більша частина витрат припадає на операційні витрати (зокрема оплату праці).

Суми витрат підприємства з податку на прибуток, розкриті у фінансовій звітності, значно менші 18% його прибутку. Це може свідчити про переплату з податку на прибуток у минулих періодах або використання податкових різниць, що зменшують податкові зобов'язання, однак дослідити це питання в повній мірі неможливо через відсутність доступу до податкових декларацій підприємства.

У ході дослідження загального впливу податку на прибуток підприємств на економіку та інвестиційний клімат України виявлено зниження ефективної ставки податку на прибуток підприємств, що мало б вказувати на зниження податкового навантаження. Проте зважаючи на великі обсяги податкового боргу, а також існування тенденції щодо використання схем ухилення від сплати податку і зловживання податковими пільгами, таке податкове навантаження не можна вважати рівномірним та справедливим.

Таким чином, основними проблемами податкового оподаткування в Україні є: нестабільність законодавства щодо податку на прибуток, приховування прибутку та використання схем ухилення від сплати податку суб'єктами господарювання (так звана «тінізація»), а також скорочення можливостей для інвестиційної та інноваційної діяльності бізнесу.

Для вирішення цих проблем було вивчено міжнародний досвід оподаткування прибутку підприємств, а серед можливих заходів, які можуть бути застосовані у вітчизняній практиці є надання податкових пільг для підприємств ключових галузей, за аналогією з Канадою та Китаєм, що сприятиме залученню іноземних інвестицій та розвитку економіки; встановлення фіксованого мінімального корпоративного податку, подібно до Австрії, або ж альтернативного мінімального податку, як в США, щоб підвищити фіскальну ефективність податку на прибуток; впровадження інвестиційного податкового кредиту, що стимулюватиме нове виробництво та зростання економіки. Проте, важливо розробити ці заходи з урахуванням особливостей українського економічного середовища, оскільки копіювання міжнародного досвіду може бути неефективним без урахування внутрішніх особливостей.

Тому підсумком дослідження є досягнення його мети — надання рекомендацій для вдосконалення податкової системи в частині податку на прибуток, а також пропозицій щодо етапів їх впровадження з урахуванням поточної політичної, соціальної та економічної ситуації в Україні. Зокрема, рекомендовано:

— на час війни: проведення заходів щодо детінізації економіки та боротьби з ухиленням від сплати податку (приєднання України до CRS, удосконалення систем

контролю та аудиту, уточнення порядку перенесення збитків, встановлення більш жорстких санкцій для компаній, які систематично порушують податкові обов'язки та системи заохочень для сумлінних платників податків; створення платформ для спілкування держави та бізнесу, забезпечення доступу до якісних консультацій щодо оподаткування, скорочення кількості бюрократичних процедур та спрощення податкового законодавства), а також підтримка малого бізнесу шляхом покращення системи спрощеного оподаткування (диференціація ставок податку з урахуванням тривалості існування підприємства, розширення переліку видів діяльності, які не використовують спрощену систему оподаткування, введення диференціації граничного обсягу виручки у зв'язку із розміром мінімальної заробітної плати або індексом інфляції);

— на період повоєнного відновлення: підтримка інвестиційної активності підприємств шляхом надання податкових пільг та інвестиційних кредитів, а також поступовий початок переходу до заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал;

— після відновлення економіки: повний перехід до податку на виведений капітал.

Такі рекомендації спрямовані на підтримку стабільного економічного зростання, приваблення інвестицій, забезпечення справедливого й ефективного розподілу фінансових ресурсів в умовах сучасного економічного середовища України та формування більш ефективної податкової системи у майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кучеркова С.О. Стан та напрями вдосконалення податкового адміністрування. *Облік і фінанси*. 2018. №3. С.105-110.
2. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Податкова держава: монографія. Київ, Алерта, 2016. 304 с.
3. Вишневський В. П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: монографія. Донецьк, 2012. 128 с. URL: [http://ier.donetsk.ua/publish/ mono/Vishnevskiy.PDF](http://ier.donetsk.ua/publish/mono/Vishnevskiy.PDF).
4. Дєєва Н. М., Редіна Н. І. Оподаткування в Україні: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 544 с.
5. Письменний В. В. Концептуальні підходи до визначення сутності податку. *Наука молода*. 2016. № 12. С. 158–163.
6. Жадько К.С., Карпа О.А., Сосенкова К.Р. Інноваційні підходи та досвід у нарахуванні податку на прибуток підприємств 2012-2016 рр. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 12. С. 180-184.
7. Непочатенко О.О., Бечко П.К., Барабаш Л.В. Вплив системи оподаткування на фінансовий результат діяльності сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2019. № 95. Ч. 2. С. 5-24.
8. Ободзінська Ю. В Проблеми функціонування механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні. *Одеський національний економічний університет*. 2018. № 2. С. 30-38.
9. Кучер С. В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з нарахування та сплати податку на прибуток. Автореф. дис. к. е. н. за спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомир. 2019. 22 с.
10. Серкіна М. С. Податок на прибуток підприємств: його роль для держави та платників податку. URL: http://www.vtei.com.ua/konfa/27_03/4/21.pdf
11. Дзівінська Ю.О., Ярема Б.П. Сучасний стан та перспективи оподаткування прибутку підприємств в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 3. С. 645–649.

12. Гаєвська Л. М., Марченко О. І. Аналіз стимулюючого впливу податку на прибуток на інноваційну діяльність. *Регіональна економіка та управління*. 2022. № 4 (17). С. 70–74
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (в редакції від 01.04.2023 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20230401#Text>
14. Положення «Про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1316
15. Войткова І.Р. Сутність податку на прибуток та його етапи розвитку. URL: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/3_82780.doc.html
16. Сардчук І.І. Економічна суть податку на прибуток та особливості його розвитку. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol/Vnuvgp/ekon/2009_3_2/v47ek081
17. Копчинська К. Фіскальна ефективність оподаткування прибутку підприємств. *Фіскальна політика*. 2018. URL: <https://www.irbis-nbuv.gov.ua>.
18. Блажко Г. В. Детермінанти впливу на податок на прибуток та їх оцінка/ *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2017. № 3(1). С. 22-25. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_3\(1\)_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_3(1)_6)
19. Харченко Н. В. Податок на прибуток: його розвиток та сучасний стан. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. № 5(2). С. 124-127. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_5\(2\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_5(2)_27)
20. Конституція України, Конституція: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР
21. Про затвердження змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2022 року № 274. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/re38694?ed=2022_09_13
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України: від 28 грудня 2000 р. № 353 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

23. «Податки на прибуток»: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012_8.

24. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Податкове стимулювання діяльності суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану в Україні. *Modern Technology and Innovative Technologies*. 2022. № 20 (2). С. 113-123. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/12127>

25. Болдовська, К., Костенко, Ю., Хорошилова, І. Теоретичні аспекти податку на прибуток підприємств як облікової категорії. *Економіка та суспільство*. 2021. №3. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-23>

26. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30 листопада 2021 року №1914 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування діяльності з торгівлі валютними цінностями у готівковій формі: Закон України від 3 листопада 2022 року № 2720-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2720-20#Text>

28. Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток: Наказ ДПС України від 09.06.2023 № 445. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/78240.html>

29. Гороховська Ю.І. Чигрин В.В. Податок на прибуток підприємств як інструмент наповнення бюджету. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 5. С. 4-6.

30. Лєвошко Л.В. Податок на прибуток як інструмент регулювання підприємницької діяльності. *Наукові конференції*. 2018. URL: <http://intkonf.org/levoshko-lv-podatok-napributok-yak-instrument-regulyuvannya-pidpriemnitskoyi-diyalnosti/>.

31. Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю. Бюджетний моніторинг. Аналіз виконання бюджету за 2016 рік. ІБСЕД. Проект «Зміцнення місцевої

фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. Київ. 2016. 86 с. URL: http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iii_2016_monitoring_ukr_0.pdf;

32. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

33. Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2022): Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin_new/fr_op_ek_vsmm_2010_2020_ue.xlsx

34. Збиток до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності у розрізі регіонів (2014–2022): Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin_rez/fin_rez_roz_reg/zop_ved_14-20.xlsx

35. Кількість підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2022) : Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Kp_kved_10_21.xlsx

36. Доходи зведеного бюджету за 2022 рік: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2022_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf

37. Показники доходів бюджету за січень-вересень 2023 року: Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/1_3_%D0%BA%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B0%D0%BB%D0%B8_2023.pdf

38. Плани та звіти роботи: Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti/>

39. Валовий внутрішній продукт. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/>

40. Динаміка податкового боргу: Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/>

41. Вони не платять державі. 100 найбільших боржників України. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2017/08/22/627873/>
42. Олігархічний бізнес стає тягарем для економіки. URL: <https://tyzhden.ua/oliharkhichnyj-biznes-staie-tiaharem-dlia-ekonomiky/>
43. РЕЙТИНГ. Бізнес в офіційних цифрах. URL: <https://rating.zone/category/ratings/>
44. Хто платить найбільше податків в Україні. URL: <https://glavcom.ua/columns/olexkush/khto-platit-najbilshe-podatktiv-v-ukrajini-934222.html>
45. Офіційний сайт «XXX». URL: <https://bakertilly.ua>
46. Річні звіти: «XXX». URL: <https://bakertilly.ua/about/annual-reports/>
47. Фінансова звітність «XXX» за 2017 – 2022 рр.
48. Мелих О.Ю. Фіскальна та економічна ефективність оподаткування прибутку підприємств: вітчизняні реалії та шляхи подолання проблем. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/119.pdf
49. Наявність та стан основних засобів за видами економічної діяльності у 2006–2022 роках: Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
50. Капітальні інвестиції: Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/ioz_19.htm
51. Колісник В. О., Педченко Н. С. Зарубіжний досвід оподаткування прибутку підприємств та його адаптація до вітчизняних умов. *Збірник наукових статей магистрів*. Полтава, ПУЕТ. 2022. С. 258-263. URL: <http://www.dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/13194>
52. «Міцний середнячок»: як податкові ставки в Україні виглядають на тлі європейських. URL: <https://thepage.ua/ua/economy/podatkovyi-stavki-v-ukrayini-ta-yes-u-2023-roci>
53. KPMG. Corporate tax rates table. URL : <https://home.kpmg/kh/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

54. United States Federal State and Local Government Revenue. URL : <http://www.usgovernmentrevenue.com>
55. Асоціація платників податків України. Податкова система США. URL : http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnuy_dosvid/USA.html
56. Про особливості податкової системи КНР – для бізнесу і чиновників URL: <http://surl.li/ogmrX>
57. А.Є. Буряченко, П.В. Логвінов Реформа управління публічними фінансами словацької республіки: дохідна частина. *Світове господарство та міжнародні економічні відносини. Вчені записки*. 2015. № 16. С. 212-217. URL : <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/bb20e288-db3c-4122-aaf4-10b14815dfda/content>
58. Верховна Рада може змусити банки «заднім числом» сплатити 50% податку на прибуток за 2023 рік. URL: <https://forbes.ua/news/banki-zmusyat-zadnim-chislom-splatiti-ponad-50-podatku-na-pributok-za-2023-rik-14112023-17256>
59. Коридори влади. Лобіювання і Government Relations в Україні. Словацькі реформи – чудовий посібник для України. URL : <http://www.kuluar.com.ua/2015/02/09/slovatski-reformyvidminnyj-posibnyk-dlya-ukrajiny>
60. Кміть В. М. Оптимізація та мінімізація податків в системі фінансового управління суб'єктів господарювання. *Молодий вчений*. 2016. № 1 (28). С. 65-69.
61. Коваленко Н.В. Інвестиційний податковий кредит як інструмент фінансування діяльності промислових підприємств. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2015. № 6 (54). С. 106–111
62. Шумський Р. В. Зарубіжний досвід побудови системи прибуткового оподаткування юридичних осіб. URL : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=33570>
63. В Україні можуть запровадити інвестиційний податковий кредит. URL: <http://tuipravo.info/publikatsii/novyny/item/2635-v-ukraini-mozhut-zaprovadyty-investytsiinyi-podatkovyi-kredyt.html>

64. «Роль державних підприємств у повоєнному відновленні». Результати експертної дискусії Центру соціально-економічних досліджень CASE Україна. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2022/11/29_Tezy_Derzhpidpryyemstva-red.pdf

65. Наскільки державні підприємства менш прибуткові за приватні: аналіз за 10 років. URL: <http://surl.li/ogmru>

66. Федорчак О. В. Податкові інструменти стимулювання інвестиційної діяльності: державно-управлінський аспект. *Ефективність державного управління*. 2020. № 3. С. 225-245. URL: <https://doi.org/10.33990/2070-4011.64.2020.217623>

67. Демчишак Н., Щуревич О. Кобильник М. Податкове стимулювання інвестиційної діяльності: теоретичні аспекти та імплементація зарубіжного досвіду в Україні. *Галицький економічний вісник*. 2020. № 4. Том 65. С. 128-137. URL: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.04.128

68. Бочі А., Поворозник В. Тіньова економіка в Україні: причини та шляхи подолання. Міжнародний центр перспективних досліджень. 2014. URL: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/t_novaekonom_kaukra_ni.pdf

69. Антикорупційна податкова реформа. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%90%D0%BD%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D1%80%D1%83%D0%BF%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B0_%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D1%80%D0%B5%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0

70. Савченко А.М., Гудим І.А. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал: сучасні реалії та перспективи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. №11. С. 66-69.

71. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>

72. Національна стратегія доходів до 2030 року: Міністерство фінансів України. URL:

https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf

73. Олейнікова Л. Г., Точиліна І. В. Спрощена система оподаткування малого бізнесу в Україні як форма державної підтримки. Наукові праці НДФІ. 2019. № 4 (89) URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2019.04.108>

ДОДАТКИ

Додаток А

Податкові різниці з податку на прибуток підприємств [13, 14, 22, 23]

Фінансовий результат до оподаткування збільшується	Фінансовий результат до оподаткування зменшується
Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (ст.138 ПКУ)	
на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ;	на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 ст. 138 ПКУ;
на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до П(с)БО, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.	на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ	на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ;
на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.	на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ.
на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до П(с)БО або МСФЗ.	на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ)	
на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ.	на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ;
	на суму коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ.
Резерв сумнівних боргів	
на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ;	на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ.
на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.	на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам безнадійної заборгованості (п. 14.1.11 ПКУ)
Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ)	
Для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами ³ , перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, - більш ніж в 10 разів), фінансовий	на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників цього

результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, над 50 відсотками суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.	податку (крім інститутів спільного інвестування та платників, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування)
на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій	на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років
на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації;	
на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у: 1) неприбуткових організацій (крім випадків, коли сума вартості придбання сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ); 2) нерезидентів, зареєстрованих у державах, операції з резидентами яких підпадають під перелік контрольованих згідно ПКУ.	
на суму витрат по нарахуванню роялті (крім операцій, визнаних контрольованими ПКУ) на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 відсотки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері телебачення і радіомовлення), а для банків - в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному.	

на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь: 1) нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам; 2) нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України; 3) нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є; 4) особи, яка сплачує податок у складі інших податків; 5) юридичної особи, яка відповідно ПКУ звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за іншою, ніж базова, ставкою.	
на суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ.	на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ.
на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподатковуваного прибутку попереднього звітного року.	
на суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих	
товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 %5	

на суму повної або часткової компенсації один раз на календарний рік вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років роботодавцем, який є платником податку на прибуток, якщо така компенсація не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізичної особи – платника податку на доходи фізичних осіб	
на суму витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів на користь осіб, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та на користь платників податку, які оподатковуються за ставкою 0 %.	
на суму доходу, отриманого як оплата за товари (роботи, послуги), відвантажені (надані) під час перебування на спрощеній системі оподаткування ⁶ .	
на суму витрат, понесених платником податку у поточному звітному періоді за рахунок раніше отриманих субсидій для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», але не більше суми такої субсидії, здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу витрат поточного звітного періоду відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ.	на суму субсидій, отриманих платником податку – суб'єктом кінематографії України для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних П(с)БО або МСФЗ.
на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року суб'єктам сфери фізичної культури і спорту ⁷ , що перевищує 8 відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного року.	

Різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (ст. 141.2 ПКУ)	
на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних П(с)БО та МСФЗ;	на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних П(с)БО та МСФЗ;
на суму від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів (загальна сума уцінок цінних паперів перевищує загальну суму їх дооцінок за податковий (звітний) період) (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних П(с)БО та МСФЗ.	

Додаток Б

Порівняння термінології і визначень об'єктів бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно національних і міжнародних стандартів [22, 23]

<i>Термін і його визначення згідно НП(С)БО 17</i>	<i>Термін і його визначення згідно МСБО 12</i>
Витрати (дохід) з податку на прибуток «загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням ВПЗ і ВПА»	Податкові витрати (податковий дохід) «загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків»
Відстрочений податковий актив (ВПА) «сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: - тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню; - перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; - перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо»	Відстрочені податкові активи «суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до: - тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню; - перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди; - перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди»
Відстрочене податкове зобов'язання (ВПЗ) «сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню»	Відстрочені податкові зобов'язання «суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць»
Відстрочений податок на прибуток «сума податку на прибуток, що визнана ВПЗ і ВПА»	<i>термін відсутній</i>
Обліковий прибуток (збиток) «сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період»	Обліковий прибуток «прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат»
Податковий прибуток (збиток) «сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період»	Оподаткований прибуток (податковий збиток) «прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню)»
Податкова база активу і зобов'язання «оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток»	Податкова база активу або зобов'язання «сума, яка використовується для цілей оподаткування цього активу або зобов'язання»
Поточний податок на прибуток «сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства»	Поточний податок «сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період»
Тимчасова податкова різниця «різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно»	Тимчасові різниці «різниця між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в звіті про фінансовий стан та їх податковою базою»
Тимчасова податкова різниця, що підлягає «тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах»	Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню «тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або погашається»
Тимчасова податкова різниця, що підлягає «тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах»	Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню «тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається»

Додаток В

Зміна фінансового результату до оподаткування суб'єктів господарювання в Україні за 2010-2021 роки [33]

Роки	Всього по всіх видах діяльності				
	Фінансовий результат до оподаткування (сальдо), млрд грн	Юридичні особи, які одержали збиток		Юридичні особи, які одержали прибуток	
		в % до загальної кількості	фінансовий результат, млрд грн	в % до загальної кількості	фінансовий результат, млрд грн
2010	54,4	41,0	135,2	59,0	189,6
2011	118,6	34,9	136,9	65,1	255,5
2012	75,7	35,5	172,4	64,5	248,0
2013	11,3	34,1	198,5	65,9	209,9
2014	-564,3	33,7	798,0	66,3	233,6
2015	-348,5	26,3	736,1	73,7	387,7
2016	69,9	26,6	373,1	73,4	443,0
2017	236,9	27,2	356,2	72,8	593,2
2018	369,2	25,7	299,7	74,3	668,9
2019	613,0	26,0	256,6	74,0	869,6
2020	134,7	28,6	539,2	71,4	674,0
2021	1119,3	26,7	232,8	73,3	1352,1

Додаток Г

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) «XXX» за 2018 рік

(найменування)			
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
за Рік 2018 р.			
Форма N2 Код за ДКУД 1801003			
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	143 086	107 680
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестрахування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(80 534)	(64 820)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	62 552	42 860
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	4 141	14 140
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(7 428)	(8 745)
Витрати на збут	2150	(5 890)	(4 399)
Інші операційні витрати	2180	(52 766)	(43 523)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	609	333
збиток	2195	(-)	(-)
Доход від участі в капіталі	2200	4 060	-
Інші фінансові доходи	2220	52	91
Інші доходи	2240	-	-
у тому числі:	2241	-	-
дохід від благодійної допомоги			
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-

Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	4 721	424
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(381)	(309)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	4 340	115
збиток	2355	(-)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	4 340	115

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	-	-
Витрати на оплату праці	2505	95 221	73 159
Відрахування на соціальні заходи	2510	10 897	8 073
Амортизація	2515	2 794	1 120
Інші операційні витрати	2520	35 848	27 649
Разом	2550	144 760	110 001

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Додаток Д

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) «XXX» за 2019 рік

(найменування)			
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
за	Рік 2019	р.	
Форма N2 Код за ДКУЛ			1801003
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	163 049	143 086
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестрахування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(96 417)	(80 534)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	66 632	62 552
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	1 743	4 081
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(7 464)	(7 428)
Витрати на збут	2150	(10 557)	(5 890)
Інші операційні витрати	2180	(48 028)	(51 272)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	2 326	2 043
збиток	2195	(-)	(-)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	8 085	4 112
Інші доходи	2240	-	-
у тому числі:	2241	-	-
дохід від благодійної допомоги			
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Витрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(87)	(-)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-

Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	10 324	6 155
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(350)	(381)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	9 974	5 774
збиток	2355	(-)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	9 974	5 774

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	-	-
Витрати на оплату праці	2505	104 452	95 221
Відрахування на соціальні заходи	2510	12 530	10 897
Амортизація	2515	3 922	2 794
Інші операційні витрати	2520	34 559	34 354
Разом	2550	155 463	143 266

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-



Додаток Е

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) «XXX» за 2020 рік

(найменування)			
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
за Рік 2020 р.			
І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Форма N2 Код за ДКУД 1801003			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	202 978	163 049
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестрахування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(100 869)	(96 417)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	102 109	66 632
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	6 823	1 743
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(8 492)	(7 464)
Витрати на збут	2150	(4 365)	(10 557)
Інші операційні витрати	2180	(91 508)	(48 028)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	4 567	2 326
збиток	2195	(-)	(-)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	1 286	8 085
Інші доходи	2240	-	-
у тому числі:	2241	-	-
дохід від благодійної допомоги			
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(22)	(87)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-

Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	5 831	10 324
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(1 100)	(350)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	4 731	9 974
збиток	2355	(-)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	4 731	9 974

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	-	-
Витрати на оплату праці	2505	160 187	104 452
Відрахування на соціальні заходи	2510	13 427	12 530
Амортизація	2515	6 803	3 922
Інші операційні витрати	2520	23 775	34 559
Разом	2550	204 192	155 463

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Додаток Ж

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) «XXX» за 2021 рік

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за Рік 2021 р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	199 702	202 978
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестрахування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(116 090)	(100 869)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	83 612	102 109
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	1 918	6 823
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(8 371)	(8 492)
Витрати на збут	2150	(5 588)	(4 365)
Інші операційні витрати	2180	(67 544)	(91 508)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	4 027	4 567
збиток	2195	(-)	(-)
Дохід від участі в капіталі	2200	3 354	614
Інші фінансові доходи	2220	179	672
Інші доходи	2240	329	-
у тому числі:	2241	-	-
дохід від благодійної допомоги			
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(9)	(22)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-

Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	7 880	5 831
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(729)	(1 100)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	7 151	4 731
збиток	2355	(-)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	7 151	4 731

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	-	-
Витрати на оплату праці	2505	143 421	160 187
Відрахування на соціальні заходи	2510	13 135	13 427
Амортизація	2515	8 739	6 803
Інші операційні витрати	2520	27 042	23 775
Разом	2550	192 337	204 192

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Додаток 3

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) «XXX» за 2022 рік

(найменування)			
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
за Рік 2022 р.			
Форма № 2 Код за ДКУД 1801003			
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	157 319	199 702
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестраховування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(82 617)	(116 090)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	74 702	83 612
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	15 466	1 864
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(4 619)	(8 371)
Витрати на збут	2150	(2 431)	(5 588)
Інші операційні витрати	2180	(68 279)	(68 192)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	14 839	3 325
збиток	2195	(-)	(-)
Дохід від участі в капіталі	2200	-	3 354
Інші фінансові доходи	2220	-	179
Інші доходи	2240	314	329
у тому числі:	2241	-	-
дохід від благодійної допомоги			
Фінансові витрати	2250	(-)	(-)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(9)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-

Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	15 153	7 178
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(1 000)	(729)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	14 153	6 449
збиток	2355	(-)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	14 153	6 449

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	-	-
Витрати на оплату праці	2505	117 672	143 421
Відрахування на соціальні заходи	2510	12 594	13 135
Амортизація	2515	5 352	8 739
Інші операційні витрати	2520	12 427	27 690
Разом	2550	148 045	192 985

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Починає
Складено

Додаток И

Залежність обсягів прямих іноземних інвестицій (в млн дол США)
від податкового навантаження на прибуток підприємств (у %) за результатами
кореляційно-регресійного аналізу проведеного інструментами MS Excel

