

## ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

У статті розглянуто фінансовий потенціал оподаткування прибутку підприємств, вказані недоліки цього механізму. Проаналізовані фактори, які впливають на величину надходжень податку. Пропоноване авторське бачення шляхів модернізації діючого податкового законодавства щодо підвищення ефективності функціонування податку на прибуток в Україні.

The article considers the potential fiscal taxation of business profits, the above drawbacks of this mechanism. Analyzed the factors that influence once on the value of income tax. Proposed copyright vision of modernizing the current tax laws to improve the efficiency of the income tax in Ukraine.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** В країнах з розвинутою економікою взаємодія держави і підприємств здійснюється на взаємовигідних умовах і має тривалий характер. Ефективно діючий ринковий механізм, спроможний забезпечити стаке економічне зростання, потребує впливу держави. Державне регулювання, яке здійснюється шляхом застосування перерозподілу виробленого додаткового продукту через податкові вилучення, повинно відповідати вимогам успішного розвитку ринкової економіки. В ринковій економіці держава повинна забезпечити конкурентоспроможність економіки, шляхом створення однакових умов для розвитку бізнесу. При цьому податки є найнадійнішим та найефективнішим важелем стимулювання розвитку підприємств.

Податкова політика повинна формуватись на методологічній основі, що дасть можливість забезпечити гармонічні стосунки та реалізувати економічні інтереси держави з платниками податків. Саме тому, сучасна практика податкового регулювання потребує дослідження фінансових відносин, що виникають між державою та суб'єктами господарювання з приводу залучення податкових платежів до бюджету [1, с.6].

Податок на прибуток підприємств є важливим інструментом податкової політики України. Останнім часом він нерідко перебуває у центрі уваги українського уряду та бізнесу, так як за його допомогою можна стимулювати інноваційний розвиток держави та підтримувати економічне зростання. Однак, крім регулюючої функції податок на прибуток має значний фінансовий потенціал, оскільки він обмежує витрачання фінансових ресурсів суб'єктами господарювання та переміщує фінансовий потенціал до бюджету країни.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Питання податкової політики та організації процесу справляння податків висвітлюється багатьма українськими вченими, серед яких: В.М. Федоров, О.Д. Василик, В.Л. Андрущенко, А.М. Соколовська, І.О. Луніна, В.П. Вишневський та інші. Роботи вказаних авторів присвячені теорії, ролі та закономірностям розвитку податкової системи України, як чинника створення умов для економічного зростання.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Науковці у своїх працях звертаються більш до теоретичних та організаційних аспектів, значно менше приділяється увага необхідності дослідження податків як триєдиної проблеми: функціонування як методу акумуляції грошових коштів держави; використання, як інструменту впливу на соціально-економічні процеси в країні; організації та методики управління процесом оподаткування .

Трансферне ціноутворення, максимізація прибутку шляхом зростання цін при повному ігноруванні завдань перспективного розвитку, приховування частини доходів, амортизаційна політика, деформація цін, фінансових потоків та обсягів випуску і постачання продукції, податкове стимулювання, невинуватена складність і трудомісткість обчислення прибутку - не дозволяють державі широко використовувати податкові методи у регулюванні економіки та мати істотне джерело доходів бюджету.

**Постановка завдання.** Сучасні тенденції до змін у податковому регулюванні, а саме прийняття нового Податкового кодексу свідчать, що поставлена у статті проблема є актуальною і своєчасною, оскільки від характеру податкової політики залежить економічний розвиток країни.

Тому, метою статті є аналіз та узагальнення наукових підходів щодо удосконалення оподаткування прибутку підприємств, що дозволить підвищити ефективність функціонування податку на прибуток при збереженні його в якості важливого джерела доходів бюджету та посилення стимулюючої ролі у забезпеченні економічного зростання виробництва.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Податок на прибуток є важливим інструментом податкової політики будь-якої держави. За його допомогою можна стимулювати та підтримувати економічне зростання, інноваційний вектор розвитку держави, спрямовувати діяльність платників податків у суспільно корисних напрямках. Проте, крім регулюючого податку на прибуток, характерний значний фіскальний потенціал, оскільки будь-який податок обмежує витрачання фінансових ресурсів приватним сектором економіки й переміщує фінансовий потенціал у розпорядження держави.

В Україні податок на прибуток є одним з чотирьох основних бюджетоутворюючих податків, його частка у доходах Зведеного бюджету протягом останніх років коливається від 12,1 до 17,6% і має тенденцію до зниження (див. Табл. 1).

Таблиця 1

**Частка податку на прибуток у ВВП та у доходах Зведеного бюджету України, %**

Показники	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Частка у ВВП	4,7	5,3	4,9	4,8	5,0	3,6	4,2
Частка в доходах Зведеного бюджету	17,6	17,4	15,2	15,6	16,1	12,1	12,8

Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Як бачимо, в структурі доходів бюджету має місце тенденція до скорочення частки податку на прибуток, що вказує на звуження бази оподаткування. Це можна в основному пояснити збільшенням кількості збиткових суб'єктів господарювання у зв'язку із негативним впливом світової фінансової кризи останніх років.

На величину надходжень податку на прибуток підприємств впливають такі фактори:

- рівень прибутковості підприємств та розмір оподатковуваного прибутку;
- порядок формування валових доходів та валових витрат;
- ставки оподаткування;
- пільговий механізм;
- правила визначення та величина амортизаційних відрахувань;
- величина податкового боргу тощо.

Розмір бази оподаткування та рівень податкових ставок має першочергове

значення для оцінки фіскального потенціалу податку на прибуток підприємств. Базою оподаткування податку на прибуток підприємств є обсяги прибутку, які отримані підприємствами в процесі здійснення своєї діяльності.

Протягом останніх років відбувалося поступове зростання прибутку підприємств від звичайної діяльності (див. Табл. 2). Проте у зв'язку із негативним впливом світової фінансової кризи у 2009 р. спостерігається значне падіння даного показника, що відповідно призводить до падіння надходжень податку на прибуток підприємств до бюджету.

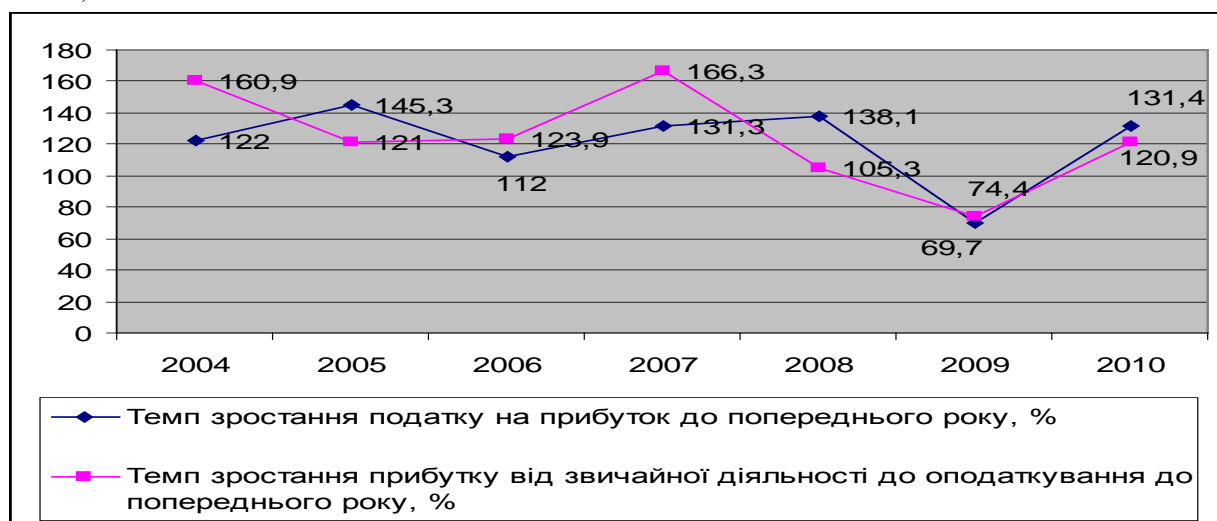
Таблиця 2

**Темпи зростання податку на прибуток підприємств та прибутку від звичайної діяльності до оподаткування**

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	16,1	23,4	26,2	34,4	47,5	33,1	43,5
Темп зростання податку на прибуток до попереднього року, %	122,0	145,3	112,0	131,3	138,1	69,7	131,4
Прибуток підприємств від звичайної діяльності до оподаткування, млрд. грн.	73,7	89,2	110,6	183,9	193,7	144,1	174,2
Темп зростання прибутку від звичайної діяльності до оподаткування до попереднього року, %	160,9	121,0	123,9	166,3	105,3	74,4	120,9

\* За даними Державного комітету статистики України

За даними таблиці 2, можна стверджувати, що динаміка надходжень податку на прибуток протягом досліджуваного періоду вступає в певні протиріччя з динамікою обсягів прибутку. Часто зростання прибутку від звичайної діяльності до оподаткування відбувається вищими темпами, ніж збільшення надходжень податку і навпаки (див. Рис. 1).



**Рис. 1 Темпи зростання податку на прибуток підприємств та прибутку від звичайної діяльності до оподаткування до попереднього року, %**

Так у 2005 році відбулося зниження темпів зростання прибутку від звичайної діяльності до оподаткування з 160,9% до 121,0 %, при цьому спостерігалось

підвищення темпів зростання податку на прибуток з 122,0 % до 145,3 %. Однак у 2006 році можна стверджувати, що при зростанні прибутку на 23,9%, відбулося зростання надходжень податку на прибуток лише на 12,0 %. Розрив між темпами зростання прибутку та податку на прибуток продовжив зростати у 2007 році, коли прибуток зріс на 66,3 %, податок на прибуток лише на 31,3 %. На фоні фінансової кризи у 2009 році відбулося падіння як надходжень податку на прибуток так і загальної величини прибутку галузей економіки. У 2010 році має місце тенденція до зростання темпів прибутку від звичайної діяльності до оподаткування на 120,9% та темпів зростання податку на прибуток на 131,4%. Тому, одним із шляхів відновлення позитивної динаміки надходжень податку на прибуток є стабілізація економічної ситуації та підвищення прибутковості вітчизняних підприємств.

За даними Державного комітету статистики в Україні протягом останніх років має місце поступове скорочення частки промисловості в структурі формування ВВП, натомість частка фінансової діяльності зростає. Аналогічна ситуація спостерігається і в світовій практиці.

Аналізуючи данні таблиці 3, слід відмітити, що у 2007 та 2008 роках частка амортизації у загальній величині операційних витрат становила 2,5 %, а у 2009 та 2010 роках - 3,2% та 2,8 % відповідно. Протягом останніх років частка амортизації у структурі операційних витрат підприємств майже вдвічі перевищує її частку у структурі валових витрат і з кожним роком зростає.

Таблиця 3

**Структура операційних витрат з реалізованої продукції (робіт, послуг), %**

Показники	2007	2008	2009	2010
Операційні витрати з реалізованої продукції (робіт, послуг)	100,0	100,0	100,0	100,0
Матеріальні витрати	26,6	26,9	25,3	26,5
Вартість товарів та послуг, придбаних для перепродажу та реалізованих без додаткової обробки	54,4	53,2	52,6	52,8
Амортизація	2,5	2,5	3,2	2,8
Витрати на оплату праці	6,0	6,0	6,4	5,9
Відрахування на соціальні заходи	2,1	2,2	2,3	2,1
Інші операційні витрати	8,4	9,2	10,2	9,9

\* За даними Державного комітету статистики України

Оновлення основних фондів підприємств відбувається за рахунок амортизаційних відрахувань, що в умовах тотального зношення їх в Україні має принципове значення. До того ж, стимулюючий вплив амортизації щодо інвестицій має місце лише тоді, коли податкова амортизація перевищує амортизацію економічну, однак протягом вказаного періоду спостерігалась протилежна ситуація.

Розглянемо фіскальний потенціал податку на прибуток в разі переходу на оподаткування прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку (див.Табл.4). Як бачимо, фіскальний потенціал податку на прибуток за рахунок переходу на оподаткування бухгалтерського прибутку є значним і щороку перевищував його фактичні надходження. Вказані данні підтверджують доцільність законодавчих змін щодо максимального наближення визначення прибутку за даними бухгалтерського та податкового обліків.

Слід зазначити, що до прийняття Податкового Кодексу у механізмі оподаткування прибутку підприємств існувало багато недоліків, серед яких: розбіжність між визначенням прибутку за правилами бухгалтерського та податкового обліку; сплата податку на прибуток авансовими платежами за результатами попередніх звітних періодів; значна кількість необгрунтованих пільг.

**Фіскальний потенціал податку на прибуток підприємств,  
млн. грн.**

<b>Показники</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	73694,7	89165,1	110648,6	182994,4	193669,1	144059,2	210985,4
Податок на прибуток підприємств фактичний	16161,7	23464,0	26172,1	34407,2	47856,8	33048,0	43500,0
Фіскальний потенціал податку на прибуток підприємств	18423,7	22291,3	27662,2	45748,6	48417,3	36014,8	52746,3
Різниця між фіскальним потенціалом та надходженнями податку на прибуток підприємств	2262,0	1172,7	1490,1	11341,4	560,5	2966,8	9246,3

\* За даними Державної податкової адміністрації. - Режим доступу: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)

Від порядку формування прибутку залежить величина бази оподаткування податку на прибуток. До прийняття Податкового кодексу України у грудні 2010 року, значно відрізнялися між собою через наявність податкового та бухгалтерського обліків прибуток, як фінансовий результат діяльності підприємств, та прибуток, як об'єкт оподаткування. Проте з 1 квітня 2011 р. набув чинності новий порядок оподаткування прибутку підприємств, який максимально наближує правила розрахунку прибутку в бухгалтерському та податковому обліку.

Суттєве зниження ставок податку на прибуток юридичних осіб стало одним з головних козирів Податкового кодексу. Однак більш уважний аналіз показує, що відсотки вирішують далеко не все. І формальне скорочення податкового навантаження на підприємства ще не означає появу серйозних інвестиційних стимулів.

Треба вказати й про узгодження правил нарахування амортизації при визначенні об'єкта оподаткування податку на прибуток, оскільки амортизаційні відрахування зменшують об'єкт оподаткування. Частка амортизаційних відрахувань у скоригованих валових витратах підприємств протягом останніх років становила близько 2 % (у 2007 р. - 1,8 %, у 2008 р. - 1,9 %) [2].

Значний вплив на фіскальний потенціал податку на прибуток підприємств має динаміка податкового боргу з цього податку. Аналізуючи данні таблиці 5, можна відмітити, що до 2008 року обсяг податкового боргу поступово скорочувався, але потім став зростати, не зважаючи на введення в 2004 року 25 % ставки податку на прибуток замість 30 %. Така динаміка податкового боргу пояснюється зменшенням прибутковості українських підприємств в умовах фінансово-економічної кризи.

Основними платниками податку на прибуток серед підприємств фінансової діяльності залишаються банки та страхові компанії, питома вага податкових надходжень інших фінансових установ залишається малою. Це пояснюється тим, що діючий механізм оподаткування податком на прибуток фінансових установ дещо відрізняється від механізму, що застосовується до інших підприємств. Так, банкам дозволяється відносити на валові витрати 100 % (з 2011 р. 80 %; у 2008 р. понад 20 %) сформованих резервів за кредитними операціями [3], що становлять значну частину банківських витрат. Особливий режим оподаткування застосовується до страхових компаній, у зв'язку з специфікою їх діяльності. Такі законодавчі недоліки призводять до того, що з метою зниження податкового навантаження капітал із реального сектору економіки переливається до фінансового. Тому сьогодні існують резерви для підвищення сплачуваності податку на прибуток підприємствами фінансового сектору.

**Величина податкового боргу за податковими зобов'язаннями платників податку на прибуток підприємств**

<b>Показники</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Податковий борг за податковими зобов'язаннями, млн. грн.	2409	2328	2334	1977	2765	3249	3150
% до попереднього року	59,0	96,6	100,3	84,7	139,9	117,5	96,9
Співвідношення величини податкового боргу до загальних надходжень податку на прибуток, %	14,9	9,9	8,9	5,9	5,8	9,8	7,6

\* За даними Державної податкової адміністрації. - Режим доступу: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)

Необхідно зазначити, що фіскальний потенціал податку на прибуток зменшує і обсяг наданих пільг. Відповідно законодавству України пільги з цього податку поділяються на такі групи:

- 1- звільнення від сплати податку окремих видів господарських операцій і продукції, робіт (послуг) -21 пільга;
- 2- економічні експерименти - 19 пільг;
- 3- пільги з оподаткування неприбуткових установ і організацій;
- 4- спеціальний режим інноваційної діяльності -16 пільг.

Крім того, Податковим Кодексом було вирішено тимчасово звільнити від оподаткування деякі види економічної діяльності. Зокрема це стосується виробників біопалива на період до 1 січня 2015 р., газовидобувних підприємств - до 1 січня 2020 р., готельного бізнесу (для готелів, введених в експлуатацію до 1 вересня 2012 р.), підприємств легкої промисловості, електроенергетики, суднобудування, літакобудування, машинобудування для агропромислового комплексу - з 1 січня 2011 р. до 2020 р., видавничої діяльності – до 1 січня 2015 р. Для таких підприємств поставлена умова: кошти, вивільнені від оподаткування, потрібно спрямовувати на збільшення обсягів виробництва (надання послуг), переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій. З нашої точки зору, вказані напрями у законодавстві суттєво зменшать податкове навантаження на окремі важливі сфери діяльності.

У розвинених країнах податок на прибуток використовується як регулятор економічної активності і податкові пільги є важливим інструментом такого регулювання. Зниження податкового навантаження на платників податків за допомогою застосування різноманітних пільг призводить до підвищення ефективності їхньої діяльності. В Україні, діючий пільговий механізм з оподаткування прибутку підприємств не стимулює належним чином інвестиційної активності підприємств, що є однією з причин гальмування економічного зростання, а отже нарощування фіскального потенціалу податку на прибуток. Надання пільг призводить до розмивання бази оподаткування та втрат бюджету внаслідок їх застосування. Розрахунки В. Загорського вказують, що оптимальний період дії податкової пільги становить чотири роки. Граничний термін фіскальної ефективності дії податкових пільг за висновками А. Скрипника та Д. Серебрянського має становити не менше як 3, але й не більше 5 років. За менший час пільга не спрацює, а за більший виникають можливості зловживань і втрати ефективності [4, с. 25].

Виходячи з цього, економічно необґрунтовані пільги в оподаткуванні не можна вважати ефективними стимулами та регуляторами підприємницької діяльності. Використання податкових пільг має бути виваженим.

Одним із найважливіших факторів, що впливає на фіскальний потенціал податку

на прибуток є процеси ухилення від оподаткування. Так у 2008 році обсяги тіньової економіки у зв'язку із фінансовою кризою зросли до 38 % (у 2007 р. -26 %)[5]. Фінансист-експерт К. Кузнецов вважає, що обсяги тіньової економіки в Україні досягають 60 % [6]. Тому сьогодні існує можливість щодо нарощення фіскального потенціалу податку на прибуток, завдяки зменшенням масштабів ухилення від оподаткування та підвищенням якості діяльності органів державної податкової служби відносно виявлення та попередження ухилення від сплати податку на прибуток.

### **Висновки і перспективи подальших розробок.**

На наш погляд, виходячи з вищезазначеного можемо сформулювати такі висновки щодо збільшення фіскального потенціалу оподаткування прибутку підприємств України у таких напрямках:

- стабілізація економічної ситуації та підвищення прибутковості вітчизняних підприємств;
- оптимізація структури податкової системи з точки зору зростання ролі прямого оподаткування як вагомого регулятора економічних процесів;
- адекватне застосування економічно обґрунтованих пільг податку на прибуток підприємств, пільги повинні мати чітке цільове призначення, застосовуватися протягом обмеженого періоду, а їх надання - суворо контролюватися державними органами;
- запровадження системи диференційованих податкових ставок за пріоритетними галузями (харчова, легка, машинобудування), які є основними постачальниками податкових платежів до бюджету з метою стимулювання виробництва товарів народного споживання;
- перенесення податкового навантаження з реального сектору на фінансовий;
- посилення відповідальності платників за порушення податкового законодавства.

В Україні податок на прибуток має значний фіскальний потенціал. Податковим кодексом зроблені певні позитивні кроки у вигляді зниження ставки податку на прибуток та наближення визначення бази оподаткування за даними бухгалтерського та податкового обліків. Однак зменшення ставки податку на прибуток та сумнівна практика пільг, які мають місце в Україні, не є гарантіями економічного зростання. Для реального стимулювання інвестиційного клімату потрібно провести значно глибші реформи та використати напрацьований світовий досвід.

### **Література**

1. Никитін С., Никитін А. Податок на прибуток: досвід розвинених країн // Світова економіка і міжнародні відносини – 2000 - №2. – С. 5-11
2. Офіційний сайт Державної податкової адміністрації України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97- ВР від 22.05.1997р.
4. Скрипник А. В. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств / А. В.Скрипник, Д. М. Серебрянський //Економіка України. -2006. -№ 7.- С. 25-27.
5. Офіційний сайт Міністерства економіки України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.me.gov.ua](http://www.me.gov.ua)
6. Кузнецов К. Криза збільшить тіньову економіку до рівня ВВП? [Електронний ресурс] / К. Кузнецов. -//www.epravda.com.ua