

ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

УДК 336.221.26

Фіскальна ефективність податку на прибуток для держави та бізнесу**Височина А.В.**

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування
Навчально-наукового інституту бізнес-технологій «УАБС»
Сумського державного університету

Таранченко А.Д.

студентка
Навчально-наукового інституту бізнес-технологій «УАБС»
Сумського державного університету

Статтю присвячено актуальним питанням визначення фіскальної ефективності податку на прибутку підприємств як для корпоративного сектору, так і для держави. Досліджено сутнісні характеристики поняття фіскальної ефективності податку та підходи до її оцінювання. Проаналізовано основні тенденції зміни фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств за різними підходами.

Ключові слова: доходи державного бюджету, оподаткування прибутку підприємств, податок на прибуток, податкові надходження, фіскальна ефективність.

Высочина А.В., Таранченко А.Д. ФИСКАЛЬНАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ДЛЯ ГОСУДАРСТВА И БИЗНЕСА

Статья посвящена актуальным вопросам определения фискальной эффективности налога на прибыль предприятий как для корпоративного сектора, так и для государства. Исследованы существенные характеристики понятия фискальной эффективности налога и подходы к ее оценке. Проанализированы основные тенденции изменения фискальной эффективности налога на прибыль предприятий по разным подходам.

Ключевые слова: доходы государственного бюджета, налогообложение прибыли предприятий, налог на прибыль, налоговые поступления, фискальная эффективность.

Vysochyna A.V., Taranchenko A.D. FISCAL EFFICIENCY OF CORPORATE INCOME TAX FOR THE STATE AND BUSINESS

The article is devoted to the topical issues of determination of fiscal efficiency of corporate income tax for both corporate sector and state. Essential characteristics of the notion of fiscal efficiency of the tax and approaches to its estimation are investigated. The main tendencies of changes of the fiscal efficiency of the corporate income tax according to different approaches are analyzed.

Keywords: public revenues, corporate income tax, income tax, tax revenues, fiscal efficiency.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Трансформація податкової системи України спрямована на синхронізацію із загальноєвропейською практикою оподаткування та ключовими світовими принципами побудови податкової системи. Основні зміни спрямовані на спрощення механізмів нарахування та сплати податків, а також відмову від неефективних фіскальних інструментів на користь більш дієвих та результативних. У зв'язку з активним обговоренням необхідності трансформації в Україні податку на прибуток підприємств на податок на виве-

дений капітал особливої актуальності набуває дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток як із позиції держави, так і бізнесу, а також підтвердження чи спростування на основі проведеного аналізу доцільності таких змін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Існує значна кількість публікацій вітчизняних та закордонних науковців, присвячених дослідженню особливостей оподаткування податком на прибуток, а також окремим підходам до оцінювання його фіскальної ефективності. Зокрема, В.П. Хомутенко [1]

досліджував загальні аспекти фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств України та її динаміку; Т.А. Далевська [2] та Н.Б. Ярошевич [3] здійснювали дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств України з позиції потенціалу даного податку щодо формування доходів державного бюджету; В.П. Вишневський [4] здійснив опосередкований аналіз фіскальної ефективності податку на прибуток через з'ясування його внутрішньої природи, місця та значення цього податку в системах оподаткування різних країн; К.В. Безверхий [5] розглядав питання обліку та звітності з податку на прибуток в умовах економічних змін, навів механізм розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства з використанням даних Звіту про фінансові результати та ін. Таким чином, можна зауважити, що більшість досліджень фіскальної ефективності податку на прибуток спрямована на оцінювання бюджетоутворюючого потенціалу даного податку, тоді як його прийнятність та регуляторна ефективність для корпоративного сектору залишаються поза увагою, що й зумовлює необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є ґрунтовне дослідження сутності поняття фіскальної ефективності податку, а також визначення даного показника для податку на прибуток.

Виклад основного матеріалу дослідження. Закордонний досвід засвідчує, що податок на прибуток підприємств використовується як важливий інструмент регулювання соціально-економічної ситуації в країні, що

дає можливість впливати на обсяги виробництва, конкурентоспроможність підприємств, інвестиційний клімат тощо. Натомість вітчизняна практика оподаткування прибутку корпоративного сектору фокусується, головним чином, на реалізації фіскальної, а не регулюючої функції цього податку, причому ефективність такого підходу є доволі сумнівною.

Згідно з Податковим кодексом України, податок на прибуток є загальнодержавним податком [6], а тому доволі цікавим із позиції оцінювання його фіскальної ефективності є порівняльний аналіз сум податкових надходжень до державного бюджету за рахунок різних загальнодержавних податків (рис. 1).

За даними рис. 1 можна відзначити, що основним бюджетоутворюючим податком є ПДВ, тоді як податок на прибуток займає лише третє місце в сумі податкових надходжень до державного бюджету. Тенденція зміни абсолютних обсягів надходжень від даного податку за проаналізований період є не односпрямованою, хоча порівняно з 2007 р. відбулося зростання сум надходжень від даного податку.

Станом на 31.12.2016 обсяг податкових надходжень до бюджету України з податку на прибуток підприємств виконано на 96%. До місцевих бюджетів надійшло 5 879 млн. грн., до державного бюджету – 54 344 млн. грн., тобто зведений бюджет становить 60 223 млн. грн. [6]. Динаміка надходжень суми податку на прибуток підприємств до державного та місцевих бюджетів 2007–2016 рр. наведена на рис. 2

Дані, представлені на рис. 2, свідчать про циклічність зміни обсягів надходжень

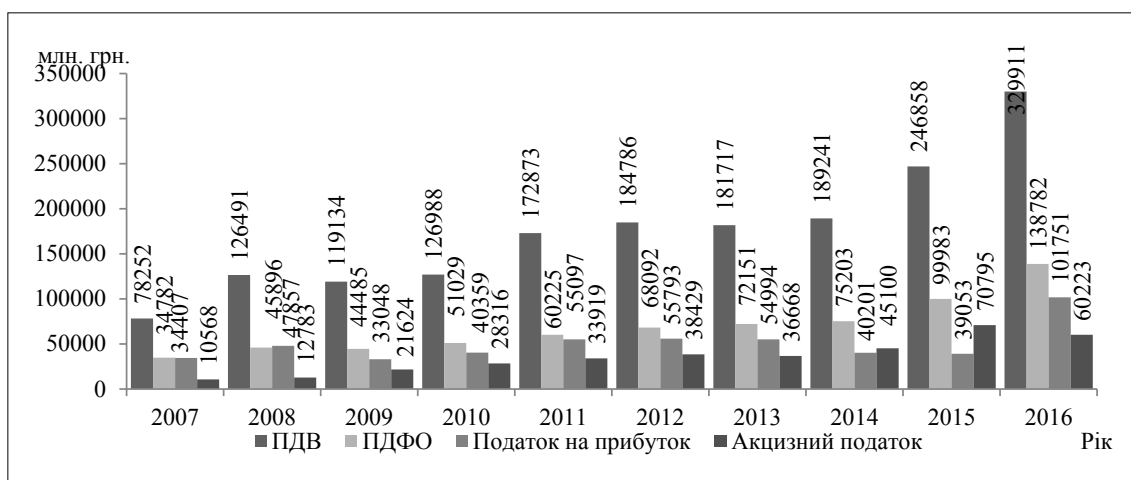


Рис. 1. Податкові надходження до державного бюджету ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та акцизного податку за 2007–2016 рр.

Джерело: розроблено авторами на основі [6]

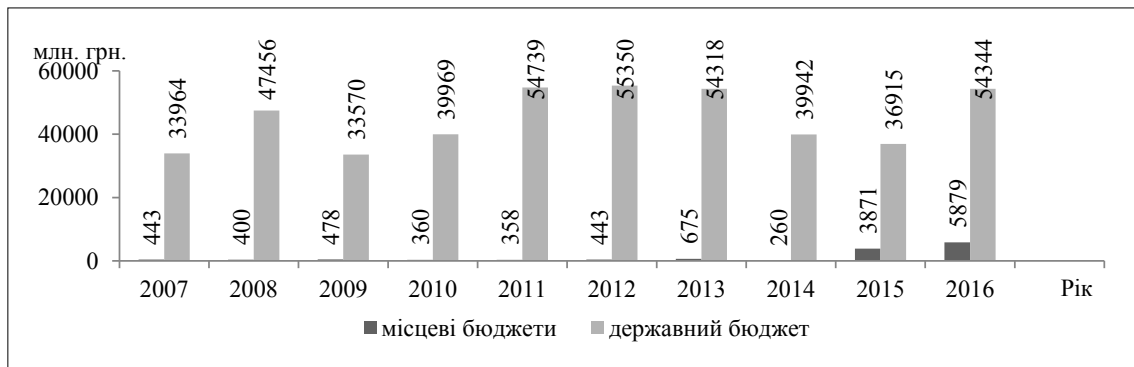


Рис. 2. Надходження до державного та місцевих бюджетів податку на прибуток підприємств, 2007–2016 рр.

Джерело: розроблено авторами на основі [6]

від податку на прибуток до державного та місцевих бюджетів. Зокрема, протягом 2010–2012 рр. відбувалося помірне зростання надходжень від цього податку, тоді як період 2013–2015 рр., навпаки, характеризується спадом, що можна пояснити зменшенням ставки податку на прибуток із 19% до 18% та складною соціально-економічною ситуацією в країні. Проте в 2015 р. обсяг надходжень до місцевих бюджетів порівняно з 2014 р. зріс на 3 611 млн. грн., що пояснюється активізацією децентралізаційних процесів у країні. Разом із тим 2016 р. виявився порівняно з 2014–2015 рр. найбільш дохідним. Обсяг надходжень до державної казни порівняно з 2015 р. зріс приблизно на 36%, а місцеві бюджети поповнилися більше ніж на 50%.

Аналіз динаміки надходжень від податку на прибуток до бюджетів різних рівнів, а також порівняння аналогічного показника за іншими загальнодержавними податками підтверджує низьку фіскальну значимість аналізованого податку в контексті наповнення державного та місцевих бюджетів. Разом із тим неефективний механізм адміністрування податку на прибуток не дає реалізувати його регуляторні можливості щодо стимулювання соціально-економічного розвитку країни. Таким чином, доцільно перейти до більш глибокого аналізу фіскальної ефективності податку на прибуток з урахуванням варіативності підходів до її визначення.

У вітчизняній та закордонній практиці склалися декілька підходів до розрахунку фіскальної ефективності податків.

О.В. Озерчук [8, с. 61] у контексті дослідження ефективності ПДВ виділяє такі кількісні параметри:

- співвідношення частки податку у ВВП;

- ефективну ставку (співвідношення доходів бюджету від ПДВ і кінцевого споживання домашніх господарств);

- коефіцієнт ефективності (співвідношення ефективної й стандартної ставок);

- коефіцієнт продуктивності (співвідношення частки податку у ВВП і стандартної ставки податку).

Ж.В. Піскова [9, с. 175] виділила такі напрями дослідження механізму оцінки фіскальної ефективності податків:

- аналіз впливу податкового навантаження на економіку держави;

- аналіз ефективності збору податкових надходжень;

- аналіз рівномірності надходжень окремих видів податків до бюджету.

О.Г. Римар [10, с. 224] відзначає, що під фіскальною ефективністю податків розуміють співвідношення надходжень від цих податків до суми витрат на їх адміністрування.

Таким чином, узагальнивши підходи науковців, можна виокремити такі показники фіскальної ефективності:

- рівень фіскальної значимості податку (частка надходжень від конкретного податку у доходах бюджету);

- рівень податкового навантаження (питома вага надходжень від податку у ВВП);

- співвідношення надходжень від податку до витрат на його адміністрування;

- ефективна ставка податку (співвідношення суми сплачених податків у базі оподаткування) та ін.

Показники фіскальної ефективності податку на прибуток наведено у табл. 1.

Проведемо дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток в Україні в розрізі окремих показників, представлених у табл. 1. Зокрема, розглянемо частку над-

Система коефіцієнтів для оцінки фіскальної ефективності податку на прибуток [8–10]

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
Фіскальна значимість податку на прибуток у бюджеті держави	$Z_{\phi} = \frac{\text{ППнП}}{\text{ДБ}} \times 100\%$ <p>де Z_{ϕ} – фіскальна значимість податку у бюджеті держави; ППнП – податкові надходження податку на прибуток до державного бюджету за рік; ДБ – доходи державного бюджету за рік.</p>	Характеризує бюджетоутворюючий потенціал податку на прибуток; дає змогу кількісно оцінити «відгук» платників податку на реалізовані податкові рішення.
Податкове навантаження з податку на прибуток	$Z_{\phi} = \frac{\text{ППнП}}{\text{ВВП}} \times 100\%$ <p>де Z_{ϕ} – податкове навантаження з податку на прибуток; ППнП – податкові надходження податку на прибуток до державного бюджету за рік; ВВП – валовий внутрішній продукт за рік.</p>	Характеризує рівень загального податкового навантаження за податком на прибуток та відображає механізм перерозподілу ВВП через бюджет держави за допомогою цього інструменту.
Показник ефективності адміністрування податку на прибуток	$K_{\text{ФЕ}} = \frac{\text{Кількість фактично отриманих податків ДФС}}{\text{Витрати на адміністрування ПнП}}$ <p>де $K_{\text{ФЕ}}$ – показник ефективності адміністрування податку на прибуток</p>	Характеризує віддачу від понесених витрат на збирання податку на прибуток.
Коефіцієнт відношення ефективності податку на прибуток у ВВП	$K_{\text{ВЕ}} = \frac{\text{ППнП}}{\text{ВВП}} \times \frac{100\%}{C_{\text{п}}}$ <p>де $K_{\text{ФЕ}}$ – коефіцієнт відношення ефективності; ППнП – податкові надходження податку на прибуток до державного бюджету за рік; ВВП – валовий внутрішній продукт за рік; $C_{\text{п}}$ – ставка податку.</p>	Визначається як частка надходження податку на прибуток у ВВП, поділена на стандартну ставку і використовується як сумарний індикатор ефективності окремого виду податку.
Коефіцієнт нерівномірності надходжень податку на прибуток	$K_{\text{нп max}} = \frac{\text{Max надходження податку за рік}}{\text{Середнє надходження}}$ $K_{\text{нп min}} = \frac{\text{Min надходження податку за рік}}{\text{Середнє надходження}}$	Характеризує систематичні коливання надходжень податку на прибуток.

ходжень податку на прибуток підприємств у ВВП, доходах та податкових надходженнях до зведеного бюджету України (рис. 3).

Проаналізувавши рис. 3, можна стверджувати, що існує тенденція до зменшення частки податку на прибуток у зазначених показниках у період 2011–2015 рр. Це можна пояснити зниженням ставки податку на прибуток (2011 р. – 23%, 2016 р. – 18%), зміною методики розрахунку бази оподаткування (перехід від податкового до бухгалтерського обліку), зменшенням розміру бази оподаткування податком через складну соціально-економічну та політичну ситуацію в країні. Ще одним негативним фактором є те, що деякі підприємства приховують суми прибутку до оподаткування, таким чином, до бюджету не надходить значна сума коштів із зазначеного податку.

Починаючи з 2016 р. частка податку на прибуток дещо збільшилася в зазначених показниках, це можна пояснити зниженням темпу інфляції, зменшенням кількості збиткових підприємств, проте все ще їх кількість значно перевищує кількість прибуткових підприємств.

Таким чином, можна підсумувати, що фіскальна значимість податку на прибуток є вкрай низькою, що відображається, відповідно, і на низькому рівні податкового навантаження із цього податку, а отже, важливість цього інструменту в контексті формування доходів державного бюджету та перерозподілу ВВП є вкрай низькою.

Досить важливим є аналіз структурних надходжень з податку на прибуток, оскільки на фіскальну ефективність податку на при-

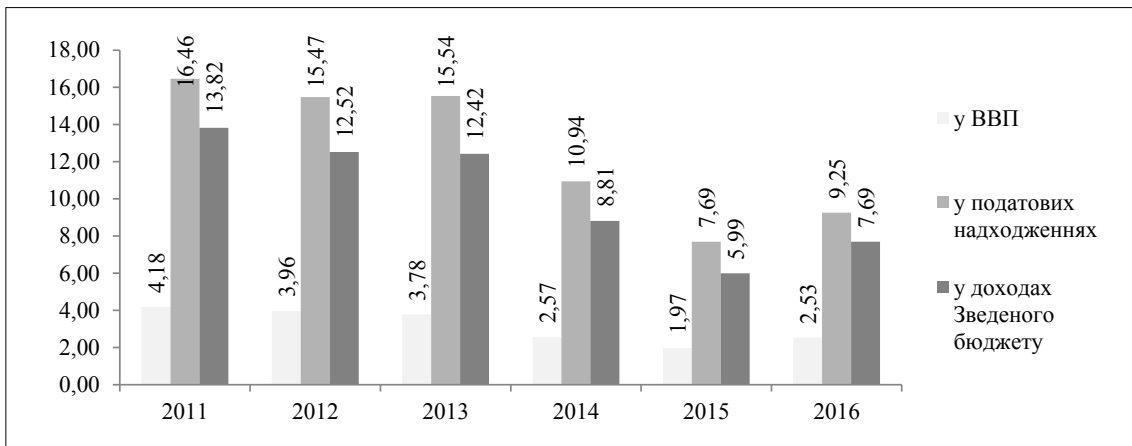


Рис. 3. Частка надходжень податку на прибуток підприємств у ВВП, доходах та податкових надходженнях до зведеного бюджету України, %

Джерело: складено автором на основі [7; 11]

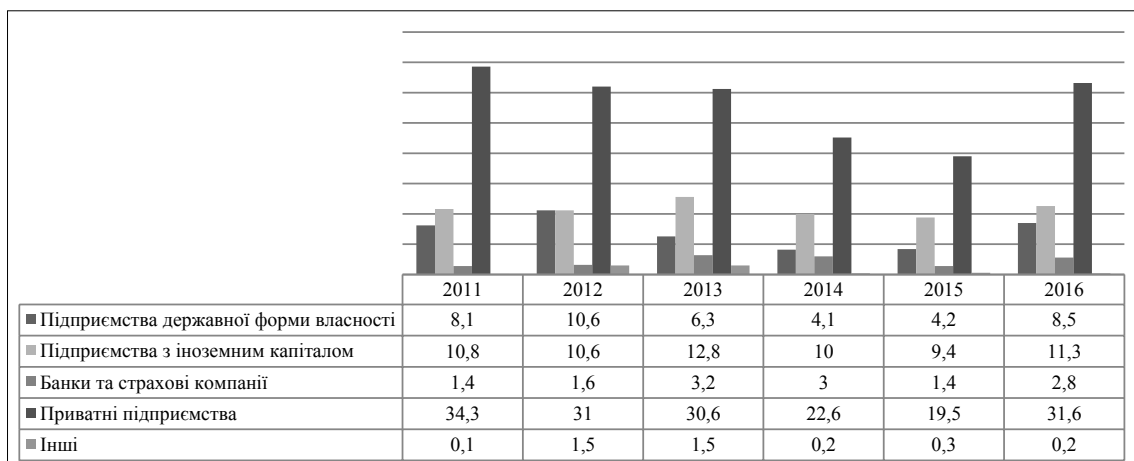


Рис. 4. Обсяги надходжень із податку різних форм власності, млрд. грн.

Джерело: складено автором на основі [13]

буток по-різному впливають надходження від суб'єктів господарювання різних форм власності (рис. 4).

З рис. 4 видно, що приватні підприємства сплачують найбільшу суму податку до бюджету, дещо меншу – підприємства з іноземним капіталом.

2015 р. характеризується найбільшим зменшенням показників, від'ємну динаміку показали суб'єкти всіх форм власності. Наприклад, якщо порівнювати з 2014 р., то обсяги надходжень підприємств державної форми власності скоротилися на 2,2 млрд. грн., підприємств з іноземним капіталом – на 2,8 млрд. грн., банків та страхових компаній – на 0,2 млрд. грн., а приватних підприємств – на 8 млрд. грн.

У 2016 р. приріст надходжень відбувся в розрізі всіх складників. Найбільше зростання пока-

зали приватні підприємства (на 12 млрд. грн.). Це є позитивним моментом, оскільки в попередніх періодах саме цей сектор зазнав найбільших скорочень. Обсяги надходжень від фінансових організацій та підприємств державного сектору зросли майже вдвічі.

Із позиції оцінювання фіскальної ефективності податку на прибуток для корпоративного сектору важливим є розрахунок ефективної ставки податку на прибуток (табл. 2).

Таким чином, здійснені розрахунки дають змогу зробити висновок про наявність розбіжностей між фактичною та ефективною ставками податку на прибуток підприємств в Україні. Зокрема, майже протягом усього періоду дослідження ефективна ставка є нижчою за фактичну. З позиції корпоративного сектору така ситуація є прийнятною, адже свідчить про виведення частини оподаткованого

Ефективна ставка податку на прибуток в Україні

Показник	Рік					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Фінансовий результат до оподаткування, млн. грн.	272726,2	277938,5	234513,7	334517,3	475321,2	523759,4
Податкові надходження від податку на прибуток, млн. грн.	55097	55793	54994	40201	39053	60223
Ефективна ставка податку, %	20,20	20,07	23,45	12,02	8,22	11,50

Джерело: складено автором на основі [12; 13]

прибутку з бази оподаткування, проте з перспективи держави така практика свідчить про недоотримання податкових надходжень. А отже, можна зробити висновок, що фіскальна ефективність податку на прибуток із погляду держави є дуже низькою, що зумовлює необхідність його трансформації.

Необхідність удосконалення механізму справляння податку на прибуток в Україні підтверджує наявність і низки інших проблем, особливо критичною серед яких є проблема розрахунку об'єкта оподаткування – фінансовий результат як базовий показник для розрахунку об'єкта оподаткування з подальшим коригуванням на різниці є постійним ризиком претензій із боку фіскальної служби. Крім того, доволі поширеною є практика застосування різних схем «оптимізації», що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку, а також до перенесення тягаря зі сплати податку на інших платників [14].

Отже, необхідність реформування системи оподаткування прибутку підприємств зумовлена наявністю проблем як у межах безпосередньо механізму нарахування податку, так і його низькою фіскальною ефективністю для державного бюджету (емпірично підтверджено розрахунками в рамках даного дослідження), а також невисоким регуляторним потенціалом на відміну від розвинутих країн світу. Вирішення означених проблем дасть змогу підвищити фіскальну ефективність податку на прибуток, зменшити процес тінізації бізнесу та виведення капіталу, поліпшити інвестиційний клімат у країні, тобто повною мірою реалізувати не лише фіскальну, а й регулюючу функцію податку на прибуток.

Міністерство фінансів України оприлюднило проект закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал» [15].

Суть моделі оподаткування виведеного капіталу полягає в оподаткуванні лише того капіталу, що виводиться з бізнесу (дивідендів та іншого нерозподіленого прибутку, операцій та платежів, що використовуються для оптимізації податку). Саме ці операції стануть об'єктом оподаткування. Через спрощення правил розрахунку об'єкта оподаткування спроститься і процес адміністрування даного податку.

Запровадження податку на виведений капітал замість податку на прибуток стане стимулом для бізнесу реінвестувати кошти у виробництво та розвиток. Це також спростить правила оподаткування та процедуру адміністрування і поліпшить інвестиційну привабливість та конкурентоспроможність країни, а також відновить справедливість в оподаткуванні шляхом вирівнювання податкового навантаження.

Висновки з цього дослідження. Таким чином, підсумовуючи все викладене вище, можна відзначити, що у вітчизняній практиці склалося декілька підходів до оцінювання фіскальної ефективності податків, найбільш поширеними серед яких є розрахунок питомої ваги надходжень від податку у структурі доходів зведеного бюджету, податкового навантаження, ефективної ставки податку та ін. Аналіз розрахункових значень приведених індикаторів за податком на прибуток засвідчив низький рівень фіскальної ефективності та регуляторного потенціалу цього податку з позиції держави, а також наявність проблем із податком на прибуток для корпоративного сектору (непрозорість та заплутаність визначення об'єкта оподаткування, широкі можливості для застосування схем ухилення від сплати податку тощо). Таким чином, цілком обґрунтованим видається рішення про трансформацію податку на прибуток у податок на виведений капітал.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Хомутенко В.П. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні / В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко // Економіка та держава. – 2017. – № 2. – С. 61–65.
2. Далєвська Т.А. Податок на прибуток підприємств як інструмент наповнення бюджету / Т.А. Далєвська, Ю.І. Гороховська, В.В. Чигрин // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 5. – С. 363–366.
3. Ярошевич Н.Б. Податок на прибуток у доходах державного бюджету України: проблеми та перспективи / Н.Б. Ярошевич, Ю.Ю. Ілюсь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_7/288_Jar.pdf.
4. Вишне夫斯基 В.П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишне夫斯基, А.С. Веткин ; под ред. В.П. Вишневского. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
5. Безверхий К. Облік і звітність розрахунків за податком на прибуток в умовах законодавчих змін / К. Безверхий, С. Ковач // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 34–43.
6. Державна фіскальна служба України. Надходження податків і зборів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nahodjennya-podatkov-i-zboriv--obovjaz/nahodjennya-podatkov-i-zboriv/>.
7. Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://bank.gov.ua/control/uk/index>.
8. Озерчук О.В. Фіскальна ефективність непрямих податків / О.В. Озерчук // Наукові праці НДФІ. – 2014. – № 2(67). – С. 59–70.
9. Піскова Ж.В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика / Ж.В. Піскова // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Економіка. – 2016. – Вип. 2. – С. 174–180.
10. Римар О.Г. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання / О.Г. Римар // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 4(118). – С. 224–227.
11. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.
12. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
13. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2011–2016 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua/publications/monitoringcategories/richnyu>.
14. Таптунова І.Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал / І.Л. Таптунова // Європейський інформаційнодослідницький центр, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf>.
15. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Проект%20Закону%20України%20-%20ПнВК%20\(1\).pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Проект%20Закону%20України%20-%20ПнВК%20(1).pdf).