

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-75-31>

УДК 336.225.6:336.1

ФІСКАЛЬНІ АКЦЕНТИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

FISCAL ACCENTS OF CORPORATE INCOME TAXATION IN THE CONDITIONS OF UNCERTAINTY

Сідельникова Лариса Петрівнадоктор економічних наук, професор,
Херсонський національний технічний університет
ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-7182-2923>**Граділь Катерина Андріївна**бакалавр,
Херсонський національний технічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-5377-4798>**Sidelnykova Larysa, Hradil Kateryna**

Kherson National Technical University

Досліджена бюджетоутворююча роль податку на прибуток підприємств у вітчизняному фіскальному просторі у довоєнні роки, в період гібридної війни і під час широкомасштабного вторгнення рф. Зроблено оцінку ефективності бюджетного планування цього податку. Висвітлено трансформації податкової політики у сфері оподаткування прибутку в умовах війни. Проведено порівняння ставки корпоративного прибуткового податку в Україні та країнах ЄС. Акцентовано увагу на стійкій кореляції між оподаткуванням доходів юридичних осіб та економічним зростанням. Виокремлено найбільш перспективні галузі в контексті збільшення надходжень цього податку до бюджету. Визначені фіскальний потенціал та ефективна ставка податку на прибуток підприємств в Україні. Зроблено акцент на необхідності збалансування фіскальних інтересів держави з потребами бізнесу для забезпечення стійкості податкової системи.

Ключові слова: публічні фінанси, податкова система, бюджетний менеджмент, бюджет, прибуток, податок на прибуток підприємств, фіскальний потенціал.

The article is focused on researching the budget-forming role of corporate income taxation in the domestic fiscal space in the pre-war years, during the hybrid war and during the large-scale invasion of Russia. The specificity of the scientific tasks that are the subject of the research required the use of a set of special methods, the application of which helped to identify the main trends in corporate income tax revenues to the Consolidated Budget of Ukraine in 2004-2024 and its fiscal value in GDP, to reveal the impact of military risks and losses on the fiscal role of this tax. The transformation of tax policy in corporate income taxation, which took place in response to the challenges of a full-scale invasion, is emphasised. The key changes in tax legislation aimed at supporting taxpayers, preserving economic activity and ensuring the mobilisation of resources to the budget are summarised. The efficiency of budget planning of corporate income tax revenues is assessed. The transformation of the corporate income tax rate in Ukraine over the past 20 years was studied and compared with the EU countries. The focus is on the strong correlation between corporate income taxation and economic growth, as low corporate income tax rates have a positive impact, while higher rates hinder economic growth. At the same time, it is proved that a low nominal income tax rate doesn't automatically mean the formation of the most competitive fiscal space. The most promising sectors of the Ukrainian economy in the context of increasing the revenues of this tax to the budget, such as banking institutions and gambling business, are highlighted. The mechanism for calculating the fiscal potential and the effective corporate income tax rate in Ukraine is proposed, and the relevant indicators are defined. It is proved that in the context of limited financial resources and growing expenditures on security and defence, the income tax remains an important source of budget revenues. The emphasis is placed on the need to balance the fiscal interests of the state with the needs of business to stimulate recovery processes based on sustainable development in the context of military challenges and post-war economic transformation.

Keywords: public finance, tax system, budget management, budget, profit, corporate income tax, fiscal potential.

Постановка проблеми. Податок на прибуток підприємств як форма корпоративного прибуткового оподаткування є одним з найвагоміших джерел формування бюджетних ресурсів України і стабільно входить до четвірки податків-лідерів з акумуляції коштів до бюджетів всіх рівнів, яку формують непрямі (ПДВ та акцизний податок) і прямі (податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств) податки.

Разом з тим, бюджетоутворююча роль корпоративного прибуткового оподаткування у вітчизняному фіскальному просторі поступово знижується. Це пов'язано з його підвищеною еластичністю до зовнішніх та внутрішніх чинників, зокрема до найнезначніших флуктуацій у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання, циклічності економічного розвитку, змін у законодавстві щодо оподаткування прибутку, наявності податкових пільг, поширення використання бізнесом механізмів податкової оптимізації, у тому числі трансфертного ціноутворення. Особливої актуальності пошук оптимального балансу між фіскальною ефективністю податку на прибуток підприємств і забезпеченням сприятливого інвестиційного клімату для суб'єктів господарювання набуває в умовах воєнного стану, коли значна частина бізнесу функціонує в умовах невизначеності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Корпоративне прибуткове оподаткування традиційно перебуває в центрі наукового дискурсу, оскільки поєднує в собі фіскальну функцію держави, інструменти економічного регулювання і стимули для інвестиційної активності приватного сектору. Так, О. Мелих, дослідивши механізм справляння податку на прибуток підприємств в Україні, відмічає його низьку ефективність як з фіскальної точки зору, так і щодо стимулювання інвестиційної діяльності [1]. А. Височина також обґрунтовує висновки щодо низького рівня фіскальної ефективності та регуляторного потенціалу цього податку з позиції держави і вказує на наявність проблем з ним для корпоративного сектору [2]. Аналізуючи фіскальні та регулюючі аспекти оподаткування прибутку підприємств в Україні, Л. Томнюк акцентує увагу на втраті, з одного боку, податком на прибуток домінуючої фіскальної ролі у формуванні податкових надходжень зведеного бюджету, та відсутності в Україні інструментів стимулювання промислової, інвестиційної чи інноваційної діяльності в механізмі оподаткування податком на прибуток підприємств, з іншого [3].

Низка українських дослідників надає перевагу вивченню фіскальних аспектів корпоративного прибуткового оподаткування, як то О. Сокирко [4], В. Хомутенко і А. Хомутенко [5]; інші розглядають аспекти оподаткування прибутку суб'єктів господарювання у розрізі галузей (Ю. Огренич [6], В. Кміть [7], Ф. Ткачик і О. Сербін [8]). Крім того, триває наукова дискусія щодо особливостей адміністрування податку на прибуток підприємств в умовах війни (І. Яремко [9], Л. Маршук [10], А. Гуцул [11]), адже повномасштабне вторгнення РФ спричинило істотне зниження ділової активності, порушення виробничо-логістичних ланцюгів, втрату частини економічного потенціалу, що негативно впливає на результати господарської діяльності вітчизняного бізнесу, знижуючи рівень його прибутковості.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим, проблематика формування в умовах невизначеності достатніх обсягів бюджетних ресурсів держави, акумульованих за рахунок податку на прибуток, з метою більш повного забезпечення державного фінансування оборонних потреб і повоєнного відновлення країни залишаються вивченими недостатньо, що підкреслює актуальність проведення подальших досліджень фіскальних аспектів корпоративного прибуткового оподаткування.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження фіскальних наслідків оподаткування прибутку підприємств в умовах невизначеності й оцінка фіскального потенціалу корпоративного прибуткового оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на прибуток підприємств є одним з ключових елементів системи оподаткування вітчизняного бізнесу. Саме до механізму оподаткування прибутку було внесено найвагоміші зміни при запровадженні Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Новий механізм корпоративного прибуткового оподаткування був настільки складним і недосконалим, що III розділ ПКУ, який регламентує справляння зазначеного податку, введено в дію лише з 01.04.2011 року, тобто через три місяці після того, як Кодекс набрав чинності. Кардинальні зміни в механізмі корпоративного прибуткового оподаткування відбулися і з податковою реформою 2015 року – якщо до більшості розділів ПКУ було внесено лише коригуючі зміни та доповнення, то розділ, присвячений оподаткуванню прибутку підприємств, викладено у новій редакції, яка перед-

бачала кардинальну зміну правил розрахунку цього податку.

На рис. 1 розглянемо фіскальне значення податку на прибуток підприємств у ВВП і податкових надходженнях Зведеного бюджету України.

Як свідчать дані рис. 1, фіскальна роль корпоративного прибуткового оподаткування в Україні впродовж останніх 20 років поступово нівелюється. Якщо у 2004-2008 роках частка податку на прибуток у податкових надходженнях зведеного бюджету перевищувала 20%, то у кризовому 2009 році вона скоротилася до 15,88%. Світова фінансово-економічна криза 2008-2009 років завдала шалених збитків вітчизняному бізнесу, який не оговтався повною мірою протягом декількох наступних років. Зазначене мало вагомий фіскальний наслідок, відображений у зниженні питомої ваги податку на прибуток у ВВП та в загальному обсязі мобілізованих податків і зборів.

Деструктивним чинником зниження темпів економічного зростання України стала гібридна війна, розгорнута російською федерацією, анексія Криму, тимчасова окупація територій на Сході країни та ведення активних бойових дій. Починаючи з 2014 року, питома вага податку на прибуток підприємств, як віддзеркалення процесів, що відбувалися у функціонуванні бізнесу, скоротилася як у ВВП України, так і в загальному обсязі мобілізованих податків. У 2015 році зазначені показники

досягли свого мінімуму за весь період дослідження. Надалі фіскальне значення податку на прибуток неістотно збільшилося, але впевнено втратило лідируючі позиції і наразі поступається не тільки основному бюджетотворюючому податковому джерелу, яким є податок на додану вартість, але й податку на доходи фізичних осіб як формі особистого прибуткового оподаткування.

Зниження обсягів надходжень податку на прибуток у 2022 році на 33,2 млрд. грн., або 20,27%, стало, насамперед, наслідком скорочення ВВП у перший рік повномасштабної війни на 4,92% (або на 18,91% при розрахунку у доларовому еквіваленті). Для платників податку на прибуток, які не могли нарахувати та сплатити податок у зв'язку з обставинами повномасштабної війни, для запобігання порушень принципу справедливості в оподаткуванні у Податковому кодексі України була прописана вимога щодо підтвердження неможливості виконувати свої податкові обов'язки.

Разом з тим, істотний вплив на зниження обсягів мобілізації податку на прибуток у 2022 році здійснила така податкова новація, як створення нової, спеціальної третьої групи платників єдиного податку з дуже лояльними критеріями: граничним обсягом річного доходу до 10 млрд. грн. (з подальшим підняттям цієї межі); відсотковою ставкою – 2% доходу; дозволом займатися зазвичай забо-



Рис. 1. Фіскальне значення податку на прибуток підприємств у ВВП та податкових надходженнях Зведеного бюджету України, %

Джерело: сформовано авторами на основі [12; 13; 14]

роненими для третьої групи видами діяльності [15]. Такі доволі привабливі умови спонукали тимчасово перейти на спрощену систему оподаткування (з відповідною сплатою єдиного податку замість податку на прибуток підприємств) доволі значну кількість суб'єктів господарювання.

З 01.08.2023 року спеціальна група спрощеної системи була скасована, що відразу (наряду із збільшення обсягів ВВП), позитивно відбилося на фінансових ефектах податку на прибуток підприємств, річні надходження якого зросли на 28,7 млрд. грн., або 21,98% порівняно з попереднім роком.

Крім того, у 2023 році були запроваджені більш жорсткі умови оподаткування прибутку банків:

- встановлення підвищеної базової ставки податку на прибуток у розмірі 50% (у т.ч. для сплати авансових внесків при виплаті дивідендів);

- заборона на врахування непогашених податкових збитків минулих років у зменшення об'єкту оподаткування з правом на таке врахування, починаючи зі звітних періодів 2024 року до повного їх погашення [15].

Разом з тим, слід наголосити, що зазначені зміни в оподаткуванні прибутку банківських установ були внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків» від 21.11.2023 р. № 3474-IX. Тобто, нарахування і сплата банками грошового зобов'язання з податку на прибуток за квартал, півріччя та три квартали 2023 року здійснювалося за ставкою 18%, а ставка 50% була застосована вже при перерахуванні податкових зобов'язань при складанні річної податкової декларації і, відповідно, підвищені суми податку на прибуток банків надійшли до бюджету лише у 2024 році.

Акцентуємо увагу, що впродовж 2023 року українські банки отримали майже 160 млрд. грн. прибутку, що вдвічі більше, ніж до повномасштабного вторгнення [16]. Тому позитивні фінансові очікування щодо запроваджених новацій в оподаткуванні прибутку банків цілком справдилися – за січень-лютий 2024 року за наслідками річного декларування доходів банківських установ за 2023 рік та перерахунку зі ставки 18% до ставки 50% податку, сплаченого банками за 9 місяців 2023 року, до зведеного бюджету надійшло 21,1 млрд. грн. [14], що становить 71,90% всього мобілізованого податку на прибуток за цей період. Водночас, зазвичай частка

банківських організацій у загальній структурі надходжень цього податку не перевищує 10%. В цілому у 2024 році банки сплатили до бюджету на 88 млрд. грн., або 619,72% більше податку на прибуток порівняно з попереднім роком, що вивело цей сегмент на друге (після приватних підприємств) місце у загальній структурі податку з питомою вагою 34,17%.

Не можна оминати увагою різкий контраст щодо надходжень податку на прибуток державних підприємств у 2018–2020 роках (за підсумками річних декларацій за попередній рік) та у 2021–2023 роках. Якщо у першому випадку питома вага цього показника коливалася в межах 16–17%, що є відображенням позитивних управлінських рішень державного менеджменту, то надалі недбала державна політика щодо управління державними підприємствами та стрімке поширення корупційних схем призвели до зниження зазначеного показника до рівня 4–5%. Позитивним чинником є потрійне зростання обсягу сплаченого державними підприємствами податку на прибуток у 2024 році та відповідне збільшення його частки до 8,96%.

У контексті повоєнного відновлення країни сприятливою тенденцією є вагомий рівень та поступове зростання частки податку на прибуток підприємств, створених за участю іноземних інвесторів.

Вбачаємо за доцільне акцентувати увагу на сприятливих перспективах оподаткування легалізованого в Україні у 2020 році грального бізнесу. У 2021 році гральний бізнес сплатив 204,8 млн. грн; у 2022 році – 730,9 млн. грн; у 2023 році – 10,4 млрд. грн; у 2024 році – 17,0 млрд. грн, що більше на 63,46%, ніж за попередній рік, та у 83 рази – ніж за перший. Фінансовий потенціал цього об'єкту оподаткування важко переоцінити, адже, за оцінками Національного банку України, місячний обіг грального бізнесу в Україні складає 12-15 млрд. грн. Лише у 2023 році, в умовах війни, у цій галузі було видано 13 нових ліцензій на провадження діяльності, 4 ліцензії з надання послуг B2B, а також вперше видана ліцензія на букмекерський пункт.

Отже, цілком передбачуваним є переформатування у 2024 році структури мобілізованого до Зведеного бюджету України податку на прибуток підприємств з посиленням фінансових акцентів на прибутковий потенціал банківського та грального бізнесів.

Важливою складовою бюджетного процесу та загальнодержавного економічного планування є бюджетне планування. Точність його

показників дозволяє скоординувати фінансові детермінанти суспільного розвитку та забезпечити повноту і вчасність виконання функцій держави.

На рис. 2 розглянемо рівень виконання планових показників надходжень податку на прибуток підприємств до бюджетів всіх рівнів.

Дані рис. 2 засвідчують доволі ефективне прогнозування результатів діяльності господарюючих суб'єктів, а отже – і високу точність планування обсягів мобілізації надходжень податку на прибуток підприємств у 2014, 2015, 2017, 2020 та 2021 роках. У 2016, 2018 та 2019 роках планові показники щодо надходжень цього податку були перевищені в межах 11-17%, що демонструє неповне врахування фінансового потенціалу корпоративного прибуткового оподаткування при складанні бюджетних прогнозів.

Разом з тим, найбільші розбіжності між плановими та фактичними показниками обсягів мобілізації податку на прибуток спостерігаємо у 2022 році (недовиконання планових показників на 28,87%) та у 2023 році (перевиконання на 28,99%), тобто перекося склали майже третину бюджетних ресурсів держави, акумульованих системою корпоративного прибуткового оподаткування. В 2024 році рівень планування надходжень податку на прибуток певною мірою покращився, водночас в умовах воєнного стану точно передба-

чити макроекономічні та фінансові тенденції доволі складно.

Серед причин перманентного коливання обсягів мобілізованого податку впродовж попередніх 20 років доцільно виокремити поетапне коригування його ставки у бік зниження. Так, до 2004 року ставка податку на прибуток підприємств становила 30%. Надалі вона була знижена до 25% і протрималася на цьому рівні до моменту запровадження Податкового кодексу України, який заклав поетапне зниження рівня корпоративного прибуткового оподаткування до 16%. Як вже зазначалося, III розділ ПКУ «Податок на прибуток підприємств» набрав чинності лише з 01.04.2011 року, таким чином, ставка 25% діяла саме до цього часу. Отже, решту 9 місяців 2011 року прибуток господарюючих суб'єктів оподатковувався за ставкою 23%; у 2012 році – 21%; у 2013 році – 19%. У 2014 році ставка податку мала бути знижена до 16%, однак, ця новація була переформатована до 18%, і в такому вигляді ставка податку на прибуток підприємств існує дотепер, що робить її однією з найнижчих номінальних ставок корпоративного прибуткового оподаткування в Європі. Зазначимо, що найнижчі ставки корпоративного податку у ЄС застосовуються переважно у країнах Центрально-Східної Європи (Естонія – 21%; Словенія – 20%; Чехія, Польща і Словаччина – 19%; Румунія –

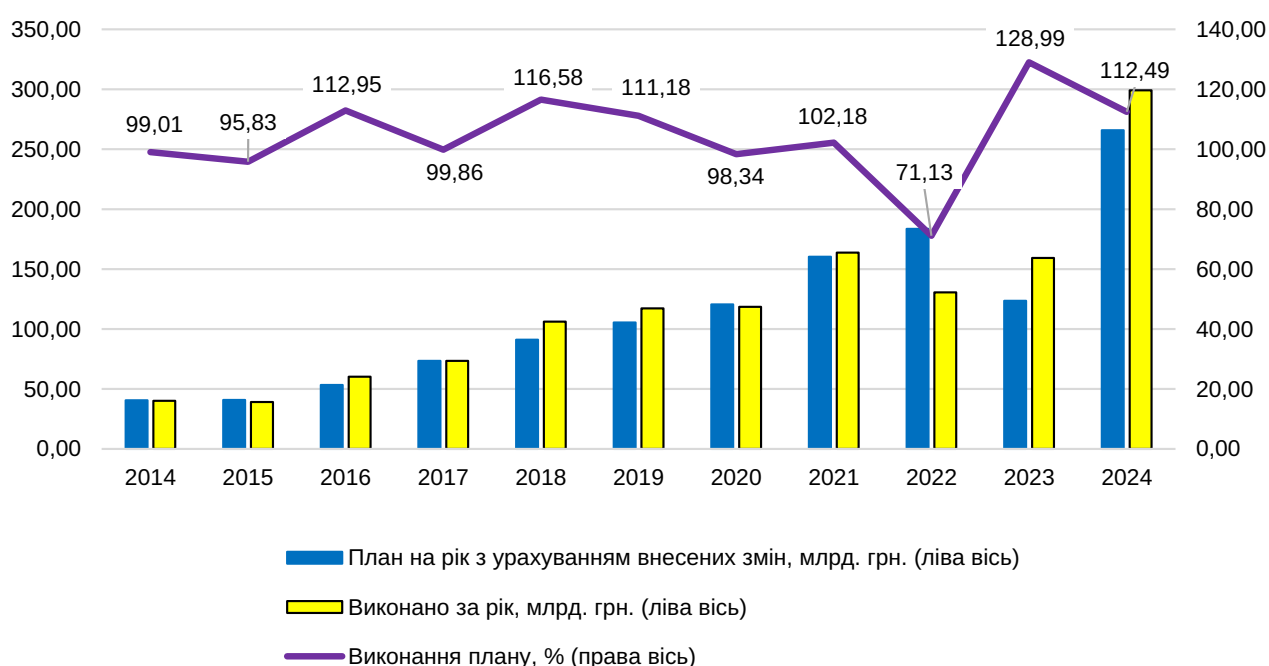


Рис. 2. Рівень виконання планових показників надходжень податку на прибуток підприємств до бюджетів всіх рівнів

Джерело: сформовано авторами на основі [13; 14]

16%; Латвія і Литва – 15%; Болгарія, Боснія і Герцеговина, Македонія – 10%) як наслідок конкуренції країн за залучення капіталу через формування найбільш сприятливого податкового режиму.

В цілому, нормативні ставки корпоративного прибуткового податку в розвинених країнах істотно знизилися з початку 1980-х років, коли їх середній показник серед країн Організації економічного співробітництва та розвитку сягав 50%. У 1992 році в ЄС було рекомендовано застосування мінімальної ставки податку на прибуток в 30%, яка на той момент була нижчою, ніж будь-яка чинна відповідна ставка в Європі (за винятком спеціальної ставки для виробництва в Ірландії). Водночас, вже лише через десять років третина країн-членів Євросоюзу мала ставку корпоративного прибуткового податку на цьому рівні або навіть нижче [17, с. 1210], а середній рівень корпоративного оподаткування у 2001 році скоротився до 35%.

В цьому контексті доцільно також згадати дослідження 25 найбагатших країн-членів ОЕСР за період 1975–2010 років, яке провели М. Дакехаг та Е. Хенсон [18]. Вчені дійшли висновку, що кореляція між оподаткуванням доходів юридичних осіб та економічним зростанням є стійкою: низькі ставки податку на прибуток підприємств мають позитивний вплив, в той час як більш високі ставки стримують економічне зростання.

Отже, зменшення рівня ставок корпоративного прибуткового податку зазвичай тлумачиться як результат міжнародної податкової конкуренції, яка посилюється зі збільшенням мобільності капіталу [17, с. 1212]. Водночас низька номінальна ставка податку на прибуток не означає автоматичного формування найбільш конкурентоспроможного фіскального простору. Більшою мірою конкурентоспроможність податкової системи залежить від реальних податкових ставок та від простоти і прозорості адміністрування податків.

В таблиці 1 визначимо фіскальний потенціал вітчизняної системи корпоративного прибуткового оподаткування і розрахуємо реальну (ефективну) ставку податку на прибуток підприємств впродовж 2014–2023 років (дані за 2024 рік ще не оприлюднені на сайті Державної служби статистики України).

Як свідчать дані таблиці 1, впродовж досліджуваного періоду ставка податку на прибуток підприємств в Україні була стабільною – 18%. Для розрахунку фіскального потенціалу системи корпоративного прибуткового опо-

даткування як потенційно можливої суми мобілізації податку на прибуток за результатами фінансово-господарської діяльності бізнесу поточного року, помножимо показники прибутку до оподаткування, отриманого суб'єктами господарювання у поточному році, на ставку податку.

Для визначення різниці між фіскальним потенціалом та фактичними обсягами надходжень податку на прибуток до бюджетів всіх рівнів доцільно порівняти ці два показники. Однак при проведенні дослідження слід врахувати, що податок на прибуток за результатами поточного року більшою мірою сплачується платниками у році наступному. У 2014–2015 роках ще діяв механізм авансових внесків по цьому податку, згідно з яким платники податку на прибуток (крім новостворених, неприбуткових, сільгосптоваровиробників та платників податків, у яких доходи за останній рік не перевищували 10 млн. грн) щомісяця сплачували авансовий внесок у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній рік без подання податкової декларації. Надалі сплата щомісячних авансових внесків була відмінена, разом з тим, у Перехідних положеннях ПКУ передбачалася необхідність сплати авансового внеску за результатами трьох кварталів 2016 року у сумі 2/9 податку на прибуток за такий період [15].

Наразі платники податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за попередній річний звітний період не перевищує 40 млн. грн, подають річну декларацію впродовж 60 календарних днів після закінчення року і ще протягом 10 днів сплачують податок. Платники податку на прибуток, у яких відповідний дохід перевищує 40 млн. грн, подають декларацію щоквартально у поточному році наростаючим підсумком, а підсумкову декларацію з остаточними розрахунками нарахованого за рік податку – впродовж 60 календарних днів після закінчення року і ще протягом 10 днів сплачують податок. Таким чином, при визначенні різниці між фіскальним потенціалом та фактичними надходженнями податку на прибуток до бюджетів всіх рівнів, вважаємо за доцільне порівнювати потенційні суми мобілізації податку на прибуток за результатами фінансово-господарської діяльності бізнесу поточного року та фактичні обсяги податку, сплачені у наступному році, адже остаточне коригування траєкторії визначення бази оподаткування, а відповідно і нарахованих до

Таблиця 1

Фіскальний потенціал та ефективна ставка податку на прибуток підприємств в Україні

Показники	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік
Прибуток до оподаткування підприємств у поточному році, млрд. грн	233,6	387,7	443,0	593,2	668,9	869,6	674,0	1266,5	724,7	1053,6
Номінальна ставка податку, %	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Фіскальний потенціал (потенційна сума податку за результатами поточного року), млрд. грн	42,0	69,8	79,7	106,8	120,4	156,5	121,3	228,0	130,4	189,6
Фактичні обсяги податку, сплачені в наступному році, млрд. грн	39,1	60,2	73,4	106,2	117,3	118,5	163,8	130,6	159,3	299,1
Різниця між фіскальним потенціалом та фактичними надходженнями податку на прибуток, млрд. грн	2,9	9,6	6,3	0,6	3,1	38,0	-42,5	97,4	-28,9	-109,5
Ефективна ставка податку, %	16,74	15,53	16,57	17,90	17,54	13,63	24,30	10,31	21,98	28,39

Джерело: сформовано авторами на основі [13; 14; 19]

сплати сум податку на прибуток, відбувається саме у році, наступному за звітним.

За даними таблиці 1 можна зробити висновки, що у 2014–2018 роках фіскальний потенціал вітчизняної системи корпоративного прибуткового оподаткування було реалізовано майже повною мірою, адже різниця між потенційними і фактичними обсягами надходжень податку на прибуток підприємств була в цей період незначною. Відповідно, і ефективна ставка податку максимально наближалася до номінальної. Звісно, що повної ідентичності законодавчо встановленої і реальної ставок досягти неможливо, оскільки прибуток частково оподатковується за спеціальними ставками. Так, наприклад, у 2013–2014 роках існувала пільгова ставка у розмірі 5% для суб'єктів індустрії програмної продукції як один з перших кроків держави на шляху до

запровадження пільгового оподаткування ІТ-компаній; до 2015 року – пільгові ставки для суб'єктів господарювання з пріоритетних галузей економіки; з 01.04.2011 року до 01.01.2016 року, а далі у 2017–2021 роках – нульова ставка для платників податку, чий річний дохід не перевищував 3 млн. грн, розмір заробітної плати кожного працівника був не менший за 2 мінімальні заробітні плати та які відповідали одному з трьох встановлених Податковим кодексом України необхідних критеріїв.

Разом з тим, у 2019–2021 роках спостерігаємо суттєві розбіжності між потенційними та фактичними обсягами мобілізованого податку на прибуток підприємств. Система корпоративного прибуткового оподаткування увійшла в зону турбулентності як результату політичних змін в країні, реформатування

основних наративів у комунікації влади та бізнесу, зростання корупційних ризиків, згорання підприємницької ініціативи в умовах карантинних обмежень, пов'язаних з пандемією COVID-19. Ефективна ставка податку втратила свою релевантність по відношенню до номінальної: 2019 рік – 13,63%; 2020 рік – 24,30%; 2021 рік – 10,31%. Саме в цей період активізувалися публічні дискусії щодо доцільності заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Повномасштабне вторгнення РФ на територію незалежної України пригальмувало трансформаційні процеси в системі корпоративного прибуткового оподаткування, а ефективна ставка податку за результатами 2022 року склала 21,98%; 2023 року – 28,39%. Зазначимо, що Державна служба статистики України розраховує прибуток до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності без урахування банків, отже, на зростання ефективної ставки не вплинуло законодавче збільшення рівня оподаткування банківських установ. Фіскальні результати були підсилені за рахунок сплати податку на прибуток підприємствами з державною часткою, а також авансових платежів і донарахувань за результатами перевірок. Крім того, в умовах воєнного стану була обмежена можливість перенесення збитків та застосування окремих податкових пільг. Сукупна дія цих чинників сприяла формуванню атипово високого рівня ефективної

ставки, який не є репрезентативним показником реального податкового навантаження у стабільному безпековому середовищі в режимі стратегічного планування, а не кризового реагування.

Висновки. Підсумовуючи, зазначимо, що система корпоративного прибуткового оподаткування є доволі потужним локомотивом економічного розвитку, завдяки її регуляторним можливостям, та вагомим джерелом формування бюджетних ресурсів держави. Разом з тим, проведений нами аналіз засвідчив низький рівень фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств та недостатнє використання його регуляторного потенціалу з боку держави. Натомість бізнес активно використовує податкову оптимізацію, у тому числі через трансфертне ціноутворення, яке набуває все більшого поширення у приватному секторі української економіки, в той час як у сфері міжнародного податкового права тісно пов'язується з міжнародним ухиленням від сплати податків. Отже, забезпечення фіскальної ефективності корпоративного прибуткового оподаткування в умовах відкритої економіки потребує посилення інституційної спроможності держави щодо протидії агресивному податковому плануванню, а також удосконалення податкової політики в напрямі збалансування фіскальної та регулюючої функцій податку на прибуток в період невизначеності, спричиненої війною.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Мелих О. Ю. Фіскальна та економічна ефективність оподаткування прибутку підприємств: вітчизняні реалії та шляхи подолання проблем. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.12.117>.
2. Височина А. В., Таранченко А. Д. Фіскальна ефективність податку на прибуток для держави та бізнесу. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. С. 1047–1053.
3. Томнюк Т. Л. Фіскальні та регулюючі аспекти оподаткування прибутку підприємств в Україні. *Ефективна економіка*. 2019. № 6. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.6.45>.
4. Сокирко О. С., Касянчук А. С. Податок на прибуток підприємств як важливий елемент доходів Державного бюджету України. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки*. 2018. Вип. 28. Част. 2. С. 102–104.
5. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні. *Економіка та держава*. 2017. № 2. С. 61–65.
6. Огренич Ю. О., Діброва В. О. Вдосконалення оподаткування підприємств в Україні шляхом врахування міжнародного досвіду реформування податкових систем. *Економічний простір*. 2021. № 172. С. 35–42.
7. Кміть В. М., Савоцька М. Я. Напрями вдосконалення системи оподаткування діяльності банківських установ. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2018. Вип. 33. С. 104–110.
8. Ткачик Ф., Сербін О. Європейські тенденції та українські реалії оподаткування банківських установ. *Економіка та суспільство*. 2025. № 71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-112>.
9. Яремко І., Квасницький А. Податок на прибуток підприємств в Україні: мінуси та шляхи вдосконалення в умовах війни. *Економіка та суспільство*. 2024. № 68. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-161>.

10. Маршук Л., Пасічник Д. Проблеми системи оподаткування підприємства в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-90>.
11. Гуцул А. Проблемні аспекти оподаткування прибутку підприємств: вплив на фінансову безпеку держави. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2024. № 2. С. 34–38.
12. Валовий внутрішній продукт (ВВП) в Україні. *Сайт Міністерства фінансів України*. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/> (дата звернення: 26.04.2025).
13. Статистичні щорічні збірники Міністерства фінансів України «Бюджет України». *Сайт Міністерства фінансів України*. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/statistichnij-zbirnik> (дата звернення: 26.04.2025).
14. Звітність про виконання Зведеного бюджету України. *Open Budget*. URL: <https://openbudget.gov.ua> (дата звернення: 26.04.2025).
15. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.04.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 26.04.2025).
16. Майже половину від прибутку банки мають сплатити як податок за 2023 рік. *Опендатабот*. 16.02.2024. URL: <https://opendatabot.ua/analytics/banks-2023> (дата звернення: 26.04.2025).
17. Devereux M. P., Lockwood B., Redoano M. Do Countries Compete over Corporate Tax Rates? *Journal of Public Economics*. 2008. Vol. 92. Issues 5-6. P. 1210–1235.
18. Dackehag M., Hansson Å. Taxation of Income and Economic Growth: An Empirical Analysis of 25 Rich OECD Countries. Lund : Lund University, 2012. 33 p.
19. Прибуток до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності у розрізі регіонів за 2014–2023 роки. *Сайт Державної служби статистики України*. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 26.04.2025).

REFERENCES:

1. Melykh O. Iu. (2018). Fiskalna ta ekonomichna efektyvnist opodatkuvannia prybutku pidpriemstv: vitchyzniani realii ta shliakhy podolannia problem [Fiscal and economic efficiency of corporate income taxation: domestic realities and ways to overcome problems]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, vol. 12. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.12.117>.
2. Vysochyna A. V., Taranchenko A. D. (2017). Fiskalna efektyvnist podatku na prybutok dlia derzhavy ta biznesu [Fiscal efficiency of the corporate income tax for the state and business]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, vol. 13, pp. 1047–1053.
3. Tomniuk T. L. (2019). Fiskalni ta rehuliuiuchi aspekty opodatkuvannia prybutku pidpriemstv v Ukraini [Fiscal and regulatory aspects of corporate income taxation in Ukraine]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, vol. 6. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.6.45>.
4. Sokyрко O. S., Kasianchuk A. S. (2018). Podatok na prybutok pidpriemstv yak vazhlyvyi element dokhodiv Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy [Corporate income tax as an important element of the State Budget of Ukraine's revenues]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriya : Ekonomichni nauky – Scientific Bulletin of Kherson State University. Series: Economic sciences*, vol. 28, issue 2, pp. 102–104.
5. Khomutenko V. P., Khomutenko A. V. (2017). Fiskalna efektyvnist podatku na prybutok pidpriemstv v Ukraini [Fiscal efficiency of the corporate income tax in Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and state*, vol. 2, pp. 61–65.
6. Ohrenych Yu. O., Dibrova V. O. (2021). Vdoskonalennia opodatkuvannia pidpriemstv v Ukraini shliakhom vrakhuvannia mizhnarodnoho dosvidu reformuvannia podatkovykh system [Improving corporate taxation in Ukraine by taking into account international experience in reforming tax systems]. *Ekonomichniyi prostir – Economic space*, vol. 172, pp. 35–42.
7. Kmit V. M., Savotska M. Ia. (2018). Napriamy vdoskonalennia systemy opodatkuvannia diialnosti bankivskykh ustanov [Directions for improving the taxation system for banking institutions]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriya : Ekonomika i menedzhment – Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. Series: Economics and management*, vol. 33, pp. 104–110.
8. Tkachyk F., Serbin O. (2025). Yevropeiski tendentsii ta ukraïnski realii opodatkuvannia bankivskykh ustanov [European trends and Ukrainian realities of taxation of banking institutions]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, vol. 71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-112>.
9. Yaremko I., Kvasnytskyi A. (2024). Podatok na prybutok pidpriemstv v Ukraini: minusy ta shliakhy vdoskonalennia v umovakh viiny [Corporate income tax in Ukraine: disadvantages and ways to improve in conditions of war]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, vol. 68. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-161>.

10. Marshuk L., Pasichnyk D. (2022). Problemy systemy opodatkuvannia pidpriemstva v umovakh voiennoho stanu [Problems of the enterprise taxation system under martial law]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, vol. 44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-90>.
11. Hutsul A. (2024). Problemni aspekty opodatkuvannia prybutku pidpriemstv: vplyv na finansovu bezpeku derzhavy [Problematic aspects of corporate income taxation: impact on the financial security of the state]. *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav – Scientific Bulletin of Lviv State University of Internal Affairs*, vol. 2, pp. 34–38.
12. Valovyi vnutrishnii produkt (VVP) v Ukraini [Gross domestic product (GDP) in Ukraine]. *Sait Ministerstva finansiv Ukrainy – Website of the Ministry of Finance of Ukraine*. Available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/> (accessed April 26, 2025).
13. Statystychni shchorichni zbirnyky Ministerstva finansiv Ukrainy «Biudzhety Ukrainy» [Statistical annual collections of the Ministry of Finance of Ukraine 'Budget of Ukraine']. *Sait Ministerstva finansiv Ukrainy – Website of the Ministry of Finance of Ukraine*. Available at: <https://www.mof.gov.ua/uk/statystichnij-zbirnik> (accessed April 26, 2025).
14. Zvitnist pro vykonannia Zvedenoho biudzhetu Ukrainy [Reporting on the execution of the Consolidated Budget of Ukraine]. *Open Budget*. Available at: <https://openbudget.gov.ua> (accessed April 26, 2025).
15. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. # 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 r. # 2755-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed April 26, 2025).
16. Maizhe polovynu vid prybutku banky maiut splatyty yak podatok za 2023 rik [Banks will have to pay almost half of their profits as tax for 2023]. *Opendatabot – Opendatabot*. 16 February 2024. Available at: <https://opendatabot.ua/analytics/banks-2023> (accessed April 26, 2025).
17. Devereux M. P., Lockwood B., Redoano M. Do Countries Compete over Corporate Tax Rates? *Journal of Public Economics*. 2008. Vol. 92. Issues 5-6. P. 1210–1235.
18. Dackehag M., Hansson A. Taxation of Income and Economic Growth: An Empirical Analysis of 25 Rich OECD Countries. Lund : Lund University, 2012. 33 p.
19. Prybutok do opodatkuvannia pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti u rozrizi rehioniv (bez urakhuvannia bankiv) za 2014–2023 roky [Profit before the taxation of enterprises by type of economic activity by region (excluding banks) for 2014–2023]. *Sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy - Website of the State Statistics Service of Ukraine*. Available at: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed April 26, 2025).