

УДК 336.226.12

**ФІСКАЛЬНЕ ЗНАЧЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК
В УМОВАХ НЕСТАБІЛЬНОСТІ ФІНАНСОВОГО ПРОСТОРУ****Сідельникова Л.П., к.е.н, доц.**

Херсонський національний технічний університет

Выявлены тенденции функционирования налога на прибыль предприятий в системе государственных доходов. Предоставлена оценка фискальных эффектов налоговых трансформаций в Украине в сфере налогообложения прибыли. Определена фискальная эффективность данного налога как весомой налоговой составляющей обеспечения общественных расходов в условиях нестабильности финансового пространства.

Ключевые слова: налог на прибыль предприятий, налоговые финансы, бюджетные ресурсы, фискальная эффективность, налоговые льготы, фискальные резервы.

The trends of functioning of the profit tax in the system of government revenue are identified. The estimation of the fiscal effects of tax transformation in Ukraine in the sphere of taxation of profit is given. The fiscal efficiency of this tax as a significant component of the tax support of public expenditures in the conditions of instability of the financial space is defined.

Key words: the profit tax, tax finance, budget resources, fiscal efficiency, tax incentives, fiscal reserves.

Постановка проблеми. Необхідність забезпечення в Україні фінансової стабільності порушує комплекс теоретичних і практичних питань щодо впровадження нових форм і методів системного управління вітчизняною економікою. Чільне місце у цій системі посідає фіскальний механізм, який має бути зорієнтований на забезпечення збалансованого зростання податкових надходжень, оптимізацію системи державних запозичень, ефективний розподіл бюджетних ресурсів, створення умов для виходу економіки країни на траєкторію стійкого розвитку.

Однією з найбільш розбалансованих складових державних фінансів України є боргова – впродовж 2008-2011 років сукупний державний борг (прямий і гарантований державою) зріс у 5,5 раза – з 88,7 млрд. грн. до 473,1 млрд. грн. і сягнув рівня, за яким формуються значні ризики для макрофінансової стабільності. У 2011 році темпи зростання боргових зобов'язань в Україні майже вдвічі перевищили темпи росту реального ВВП, а частка зовнішньої заборгованості в загальній сумі державного боргу склала 63%. У 2012 році спостерігається певне скорочення обсягів державного боргу, однак не внаслідок проведення виваженої боргової політики, а, передусім – через ненадання МВФ 15 млрд. дол., запланованих в рамках програми stand-by, через порушення Україною узгоджених з фондом строків проведення пенсійної реформи і підвищення тарифів на газ для населення.

В умовах посилення боргових ризиків здивування викликають певні кроки уряду, як то розпорядження Кабінету Міністрів від 24.10.2012 року № 826-р «Про перерозподіл деяких видатків державного бюджету, передбачених Міністерству фінансів на 2012 рік», яким понад 2,5 млрд. грн., призначених на обслуговування державного боргу, спрямовано місцевим бюджетам на виплати за різними соціальними програмами.

Це свідчить про те, що поточні доходи та видатки уряду й досі залишаються незбалансованими, що посилює боргові загрози та поглиблює нестабільність фінансового простору держави. За таких умов особливої актуальності набувають питання підвищення фіскальної ефективності податкових фінансів, як альтернативи борговим. І, безперечно, важливим джерелом забезпечення суспільно необхідних видатків в Україні є податок на прибуток підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням, пов'язаним з дослідженням особливостей механізму оподаткування корпоративних прибутків в країнах з розвинутою ринковою та транзитивною економікою, проблемам оптимізації функціонування податку на прибуток підприємств в Україні з метою підвищення його фіскального значення для забезпечення фінансування державних видатків, присвячені праці вітчизняних науковців та практиків: В.Андрушенка, В.Буряковського, В.Вишневецького, В.Геєця, А.Даніленка, О.Данілова, Л.Деміденко, О.Іванишиної, Ю.Іванова, А.Крисоватого, І.Луніної, В.Мельника, П.Мельника, С.Онишко, А.Соколовської, В.Федосова, Л.Шаблістої, С.Юрія та ін.

Водночас, недостатньо дослідженою залишається проблематика підвищення фіскальної ефективності оподаткування прибутку вітчизняних підприємств та нерезидентів у контексті вибору пріоритетів податково-боргових стратегій забезпечення суспільно необхідних видатків в умовах невизначеності вітчизняного фінансового простору.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення тенденцій функціонування податку на прибуток підприємств у системі державних доходів, оцінка фіскальних ефектів податкових трансформацій в Україні у сфері оподаткування прибутку та визначення фіскальної ефективності цього податку як вагомій податкової (як альтернативи боргової) складової забезпечення суспільних видатків в умовах нестабільності фінансового простору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Найбільш вагомі зміни Податковим кодексом внесено саме до механізму оподаткування прибутку підприємств. Враховуючи наявну проблематику розрахунку та адміністрування податку на прибуток внаслідок значних розбіжностей у бухгалтерському та податковому обліку, кардинального реформування зазнало визначення об'єкту оподаткування цим податком, яке Податковим кодексом наближено до бухгалтерського обліку. Так, згідно з п. 134.1 ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток, визначений через зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного періоду (рис. 1).

Новації, запроваджені Податковим кодексом, позитивно вплинули на показники фіскальної ефективності податку на прибуток. В сучасній економічній літературі фіскальна ефективність податків переважно асоціюється з їхньою питомою вагою у макропоказниках (ВВП, доходах бюджету, податкових надходженнях). Так, А.Соколовська, говорячи про фіскальну ефективність податків, має на увазі їхню частку у ВВП [2, с. 317]. А.Скрипник і Т.Паянок дають таке визначення: «фіскальна ефективність податку – це можливість стабільного забезпечення очікуваного рівня надходжень, притаманного для країн, які перебувають у подібних соціально-економічних умовах. У кількісному вимірі фіскальна ефективність (у широкому розумінні) – це здатність підвищувати податкове навантаження (частки податків у ВВП у цій країні). У вузькому розумінні ефективність вимірюється як частка надходжень податку у ВВП» [3, с. 31].

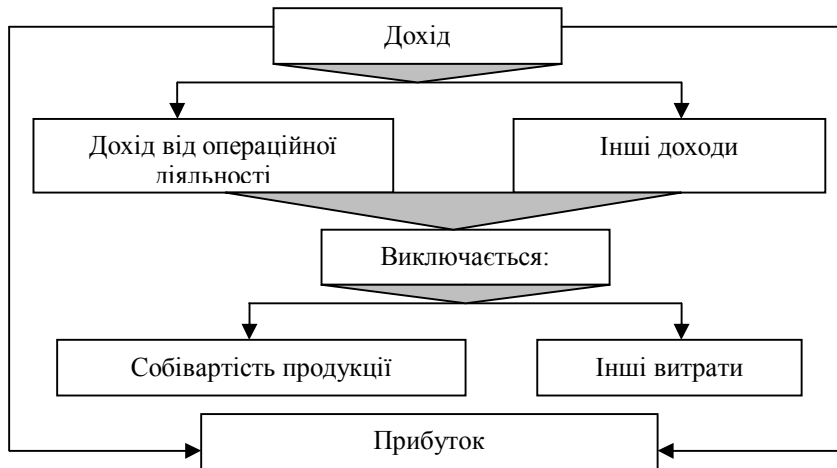


Рис. 1. Схема визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств

* Джерело: Складено на основі [1]

У країнах ЄС частка корпоративного прибуткового оподаткування у 2010 році складала в середньому 2,7% [4]. Враховуючи різну економічну природу доходів фізичних та юридичних осіб, фіскальна функція прибуткового оподаткування в європейських країнах покладається в основному на індивідуальний податок, частка якого є більшою, ніж у корпоративного податку, і у ВВП, і у загальних податкових надходженнях. Це пояснюється більш широкою базою оподаткування особистого прибуткового податку, а також встановленням більш низьких ставок податку на прибуток у боротьбі за ресурси на світовому ринку [5, с. 193].

Як засвідчують дані рис. 2, питома вага податку на прибуток у ВВП України є більшою за середньоєвропейські показники.

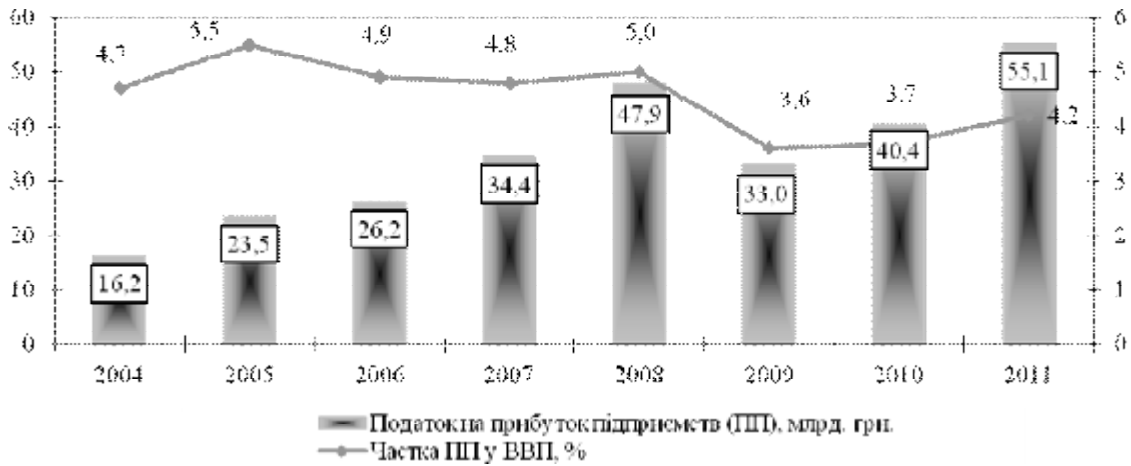


Рис. 2. Частка податку на прибуток підприємств у ВВП України, %*.

* Джерело: Розраховано автором на основі даних [6; 7]

Фіскальне значення податку може також розглядатися як здатність створювати ефекти щодо формування бюджетних ресурсів із метою забезпечення суспільно необхідних видатків. Важливим у цьому контексті є визначення питомої ваги податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету України в цілому та в податкових надходженнях зокрема (рис. 3).

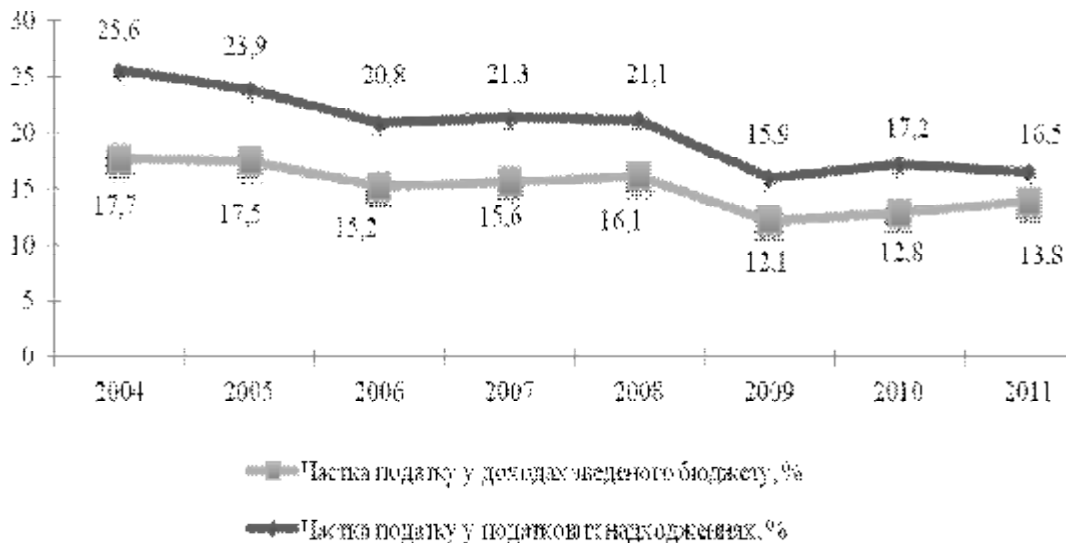


Рис. 3. Фіскальне значення податку на прибуток в Україні, %*

* Джерело: Розраховано автором на основі даних [6]

У 2009 році частка податку на прибуток як у ВВП, так і у доходах та податкових надходженнях зведеного бюджету різко скоротилася, що стало наслідком фінансово-економічної кризи, яка розгорнулася восени 2008 року та суттєво погіршила стан вітчизняного бізнесу (табл. 1).

Збитки, отримані вітчизняними підприємствами у 2008-2009 роках, були найбільшими впродовж останніх років: 184,7 млрд. грн. та 188,7 млрд. грн. відповідно та вплинули негативно на загальний фінансовий результат до оподаткування: 9 млрд. грн. прибутку у 2008 році та 45 млрд. грн. збитків - у 2009-му.

Надходження податку на прибуток до зведеного бюджету в 2009 році (платежі за річною податковою декларацією за 2008 рік та авансові внески – впродовж кризового 2009-го) скоротилися на 31,1% (з 47,9 млрд. грн. до 33,0 млрд. грн.). У наступних роках ситуація стабілізувалася, але занепокоєння викликає зниження частки податку у фінансовому результаті прибуткових підприємств – до 19,1% у 2010 році і 19,9% у 2011 році. Зниження ефективної ставки податків спричиняє значні фіскальні втрати, отже і посилює боргові загрози в сфері державних фінансів.

Одним з основних чинників зменшення фіскальної ефективності оподаткування прибутку підприємств є розгалужена система пільгового оподаткування. Податкові пільги як інструмент

податкового регулювання, з одного боку, сприяють економічному зростанню, з іншого – призводять до значних втрат бюджету. Преференційна податкова політика має забезпечувати оптимальне поєднання інтересів платників податків та досягнення цілей соціально-економічного розвитку держави.

Таблиця 1

Фінансові результати підприємств до оподаткування, млрд. грн. *

Показник	Роки							
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Фінансовий результат до оподаткування, у тому числі	44,6	64,4	76,3	121,5	9,0	-45,0	58,3	126,7
- фінансовий результат підприємств, які одержали прибуток	73,7	89,2	110,7	147,3	193,7	143,7	212,0	277,2
- фінансовий результат підприємств, які одержали збиток	29,1	24,8	34,4	25,8	184,7	188,7	153,7	150,5
Податок на прибуток підприємств	16,2	23,5	26,2	34,4	47,9	33,0	40,4	55,1
1. Темп приросту надходжень податку, %	-	+ 45,1	+ 11,5	+ 31,3	+ 39,2	- 31,1	+ 22,4	+ 36,4
2. Ставка податку, %	25	25	25	25	25	25	25	23
Частка податку у фінансовому результаті прибуткових підприємств, %	22,0	26,3	23,7	23,4	24,7	23,0	19,1	19,9

* Джерело: Розраховано автором на основі даних [6; 7]

Основну питому вагу системи пільгового оподаткування в Україні складають пільги з трьох податків – ПДВ, податку на прибуток підприємств та плати за землю, у 2011 році їх частка у загальній структурі податкових преференцій складала 96,4% (табл. 2).

До 2011 року обсяг податкових пільг із податку на прибуток не був досить значним порівняно з ПДВ, проте згідно з довідником податкових пільг № 63 [9] на сьогоднішній день в Україні діє 85 податкових пільг з оподаткування прибутку підприємств, 44 з яких ведуть до фінансових втрат бюджету. Відповідно, у 2011 році змінилась і структура втрат зведеного бюджету від пільгового оподаткування - питома вага наданих пільг з ПДВ зменшилася на 21,9% порівняно з 2010 роком; на 23,5% – порівняно з 2005 роком. Зокрема, питома вага пільг з податку на прибуток підприємств у 2011 році зросла на 20,6% і на 22,8% відповідно.

Таблиця 2

Структура податкових пільг у розрізі податкових платежів

Рік	ПДВ		Податок на прибуток підприємств		Плата за землю		Інші		Всього	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
2005	11513,4	93,3	424,4	3,4	218,7	1,8	181,5	1,5	12338,0	100
2006	12537,4	92,9	740,4	5,5	219,7	1,6	5,2	0,0	13502,7	100
2007	15969,5	91,4	1056,3	6,0	360,0	2,1	86,4	0,5	17472,2	100
2008	20593,9	90,1	1674,9	7,3	484,1	2,1	92,5	0,4	22845,4	100
2009	25516,9	90,5	1995,6	7,1	594,8	2,1	99,7	0,4	28207,0	100
2010	34039,6	91,7	2097,5	5,6	886,7	2,4	103,6	0,3	37127,4	100
2011	41018,2	69,8	15366,8	26,2	252,8	0,4	2126,0	3,6	58763,8	100

*Розраховано автором на основі даних [8]

Турбулентність вітчизняного пільгового податкового законодавства збереглася і після введення в дію Податкового кодексу. Лише впродовж 10 місяців 2012 року було прийнято 9 законодавчих актів щодо внесення змін та доповнень до системи податкових преференцій. У підсумку Законом України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» передбачено податкові преференції в обсязі 55 млрд. грн., натомість фактично бюджет вже втратив внаслідок пільгового оподаткування майже 100 млрд. грн. Неконтрольоване збільшення податкових преференцій протягом року призводить до того, що податкові органи вимушені в автоматичному режимі збільшувати податкове навантаження на суб'єктів господарювання.

За розрахунками КМУ, у 2012 році від пільгового оподаткування прибутку підприємств бюджет

втратить 17,8 млрд. грн. Водночас майже 72% цих бюджетних втрат (12,8 млрд. грн.) – це можливість віднесення підприємствами збитків попередніх податкових періодів на свої витрати у поточному році, що є звичайною практикою у більшості країн світу. Ще 3 млрд. грн. втрачається від звільнення оподаткування операцій згідно з міжнародними договорами України, що в принципі не є пільгою.

Тобто фіскальні резерви в частині оптимізації пільгового оподаткування прибутку лежать в основному в площині скасування галузевих пільг, що і передбачено запропонованим урядом проектом Концепції реформування податкової системи, зокрема для сільського, лісового господарства, літакобудівної галузі – в цілому на 3,1 млрд. грн. Однак, вважаємо, що це не вирішить проблему бюджетного дефіциту, проте інвестори втратять стимули для розвитку бізнесу в країні з непрогнозованою фіскальною політикою, і економічні збитки для держави будуть дійсно значними.

Радикальне вирішення питання щодо ліквідації податкових пільг є неможливим. Більш доречною, на думку Д.Серебрянського, є зміна концепції їхнього обліку. Вчений вважає, що пільги доцільно обліковувати не в зменшенні доходів бюджету, а у збільшенні бюджетних видатків [10]. У світовій практиці така концепція має назву «Концепція податкових витрат бюджету». Облік податкових пільг, у тому числі з податку на прибуток, у видатковій частині бюджету збільшить відповідальність як державних інститутів при їх наданні, так і платників податків, які звітуватимуть щодо кожної пільги.

Крім того, до введення або скасування податкових пільг потрібно підходити адресно – проводити всебічний аналіз, чи дає така пільга ефект для економіки і вигоду для кінцевого споживача, чи сприяє вона інтенсифікації розвитку певної галузі народного господарства.

Проектом Концепції реформування податкової системи України передбачено також зниження ставки єдиного соціального внеску (ЄСВ) на фонд оплати праці до 15%. До того ж пропонується ставку ЄСВ розподілити між роботодавцем (50%) і працівником (50%) $((15\% + 3,6\%) / 2)$. Іншими словами, роботодавці відноситимуть на собівартість продукції не 32,6-49,7% від фонду оплати праці, а всього 9,3%. Насамперед, цей крок спрямований на виведення із тіні значних обсягів заробітної плати, яку наразі підприємці воліють виплачувати «у конверті». Зниження навантаження на фонд оплати праці як мінімум у 3,5 рази сприятиме легалізації доходів населення, а отже – і значному зростанню бюджетних доходів від податку на доходи фізичних осіб. Водночас, іншим не менш фіскально значущим наслідком такого радикального зниження ставки ЄСВ стане вагоме зростання обсягів оподаткованого прибутку вітчизняного бізнесу. Згідно зі ст. 143 Податкового кодексу України, до складу витрат платника податку відносяться суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [1]. Отже, суттєве зниження ставки ЄСВ призведе до вагомого зменшення собівартості продукції. Тоді суб'єкт господарювання обиратиме один із двох можливих варіантів фінансових рішень: або зменшити ціну реалізації, або залишити ціну на попередньому рівні (що більш ймовірно). У будь-якому випадку, фіскальні наслідки будуть позитивними. Зниження ціни товарів, робіт, послуг створить конкурентні переваги на споживчому ринку та дозволить збільшити обсяги реалізації цієї продукції, що призведе до зростання оподаткованих прибутків та в результаті – збільшення надходжень від податку на прибуток підприємств до державного бюджету. Якщо суб'єкт господарювання не змінюватиме ціни, зростання прибутку як різниці між ціною реалізації та собівартістю реалізованої продукції відбудеться автоматично, і державний бюджет також отримає збільшені надходження від його оподаткування.

У проекті Концепції при розрахунку фіскальних ефектів у частині податку на прибуток підприємств внаслідок запровадження запропонованих змін враховано лише 3,1 млрд. грн. від ліквідації податкових пільг. Однак, на наш погляд, доцільним було б провести і розрахунки впливу радикального зниження ставки ЄСВ на підвищення фіскальної ефективності вітчизняної системи корпоративного прибуткового оподаткування.

Однією з останніх новацій механізму оподаткування прибутку, яка вступить в дію з 1 січня 2013 року, є запровадження Законом України від 05.07.2012 р. № 5083-VI щомісячних авансових внесків по податку на прибуток платниками, у яких дохід за останній рік перевищує 10 млн. грн. При цьому новостворені підприємства, виробники сільгосппродукції, неприбуткові організації звільнюються від авансової щомісячної оплати.

Наразі надходження податку на прибуток до бюджету зазнають суттєвих коливань протягом податкового року (рис. 4).

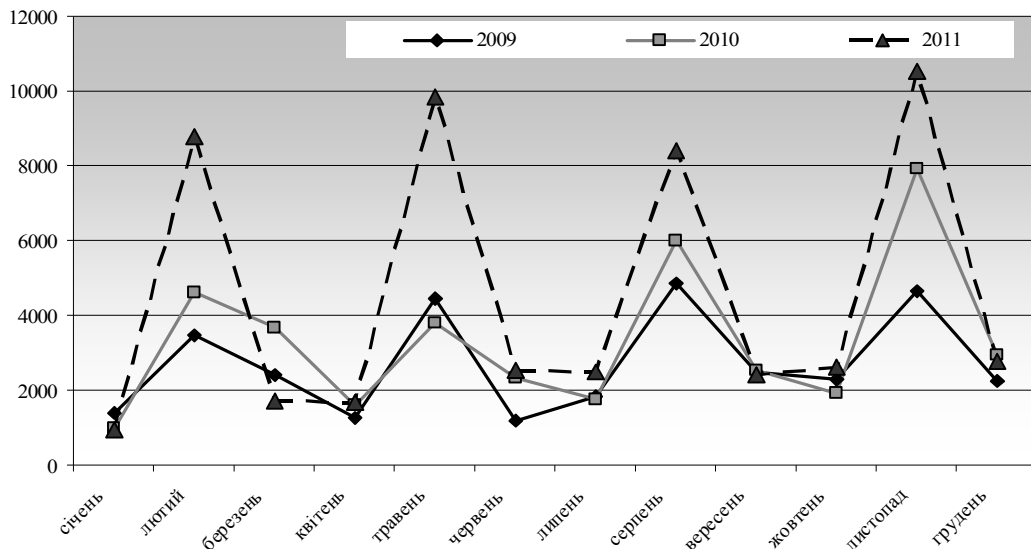


Рис. 4. Динаміка щомісячних надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету, млрд. грн.*

* Джерело: Складено автором на основі даних [8]

Піки надходжень у лютому, травні, серпні та листопаді пояснюються тим, що саме на ці місяці припадають кінцеві терміни сплати цього податку. Вжиття заходів щодо зменшення амплітуди сезонних коливань обсягу надходжень податку у вигляді авансових внесків призведе до підвищення ефективності бюджетного планування, рівномірності надходження коштів до бюджету та запобігання виникненню касових розривів, зменшення потреби держави у боргових фінансах.

Значні фіскальні резерви, на наш погляд, закладені і в збалансуванні фінансових результатів діяльності приватизованих підприємств. Фіскальна практика останніх десяти років засвідчує: прибуткові державні підприємства після переходу до приватної власності починають стабільно декларувати збитки. Тобто спочатку бюджет отримує значний одноразовий платіж від приватизації, але потім жодна гривня податку на прибуток від цих підприємств не поповнює державну казну. Тому з метою стабілізації вітчизняного фінансового простору нагальним є завдання вдосконалення податкового законодавства в напрямі руйнування тіньових схем ведення бізнесу та запобігання значним бюджетним втратам.

Доцільним у цьому контексті є подальше розширення кола платників, які використовують електронну податкову звітність. Наразі вже 97% платників ПДВ подають звітність в електронному вигляді. Наступним кроком Державної податкової служби має бути охоплення електронною звітністю і інших податків та зборів, зокрема податку на прибуток. Очікується, що зниження прямих контактів суб'єктів господарювання з представниками податкової служби знизить рівень корумпованості у сфері оподаткування і підвищить обсяги податкових надходжень до бюджету, що в сучасних умовах нестабільності фінансового простору дозволить знизити боргові ризики у сфері державних фінансів.

Висновки. Податок на прибуток підприємств є одним з найбільш потужних джерел формування бюджетних ресурсів і забезпечує державі можливість повноцінного фінансування її основних функцій. За рахунок податкових новацій та розширення бази оподаткування темп приросту податку на прибуток у 2011 році становив 36,4% (див. табл. 1), що свідчить про адаптацію економіки до нових правил оподаткування після впровадження Податкового кодексу України.

Разом з тим, залишається значна кількість невизначеностей та суперечностей у питаннях корпоративного прибуткового оподаткування, які знижують фіскальну ефективність податку на прибуток в Україні.

Передусім це стосується розгалуженої системи пільгового оподаткування, яка розширена до загрозливих розмірів як для конкуренції, так і для національної безпеки. У результаті бюджет отримує колосальні податкові втрати, які важко об'єктивно оцінити навіть податковій службі, не кажучи вже про оцінку їх економічної ефективності. Саме у податкових преференціях криються потужні фіскальні резерви.

Різне зниження податкової ставки з одночасним розширенням переліку податкових пільг, передбачені Податковим кодексом, надає підстави стверджувати про відсутність в державі чіткої стратегії щодо забезпечення стабільних джерел формування бюджетних ресурсів для фінансування суспільно необхідних видатків. Вдосконалення механізмів оподаткування прибутку підприємств в Україні має носити системний характер. Поспішні та розрізнені спроби виправити ситуацію коригуванням чинного податкового законодавства спричинять не тільки втрату довіри вітчизняних платників податків та іноземних інвесторів, але й спровокують масові ухилення від сплати податку, і, як

наслідок, подальше зниження фіскальної ефективності податку на прибуток.

Подальші дослідження системи оподаткування прибутку підприємств в Україні доцільно проводити як в напрямі оптимізації функціонування державних фінансів в умовах нестабільності фінансового простору, так і з метою пошуку нових векторів зменшення боргових навантажень на державний бюджет.

Література

1. [Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № № 2755-VI \[Електронний ресурс\] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=129257>](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=129257)
2. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: Монографія [Текст] / А.М. Соколовська. – К.: Знання – Прес, 2004. – 454 с.
3. Скрипник А. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні [Текст] / А. Скрипник, Т. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29–42.
4. Taxation trends in the European Union. Main results // European Commission, 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm.
5. [Субботович Ю.Л. Фіскальне значення прибуткових податків в Україні \[Текст\] / Ю.Л. Субботович // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 2. – С. 192–200.](#)
6. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>
7. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
8. Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://sts.gov.ua/>.
9. Довідник податкових пільг № 63 станом на 01.10.2012 рік [Електронний ресурс] / Податки та бухгалтерський облік. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/sp-lgot/>.
10. [Серебрянський Д.М. Світовий досвід реалізації концепції податкових витрат в системі публічних фінансів \[Електронний ресурс\] / Д.М. Серебрянський // Режим доступу: \[http://ndi-fp.asta.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=286:2012-09-12-06-34-59&catid=15:-5-&Itemid=130\]\(http://ndi-fp.asta.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=286:2012-09-12-06-34-59&catid=15:-5-&Itemid=130\)](#).