



<https://doi.org/10.15407/eip2021.04.125>

УДК 336.226.12

JEL H20, H25

**Наталія Фролова<sup>1</sup>**

### **ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО РОЗРИВУ ПО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У КОНТЕКСТІ РОЗШИРЕННЯ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ**

*Проаналізовано податковий розрив по податку на прибуток підприємств – як один із індикаторів, який характеризує податкові доходи, що може акумулювати країна з огляду на її економічний потенціал. Узагальнено основні теоретичні погляди на причини виникнення податкового розриву та досліджено існуючі методичні підходи щодо оцінки податкового розриву по податку на прибуток у країнах ОЕСР.*

*Оцінку податкового розриву по податку на прибуток у статті здійснено за програмою ОЕСР Revenue Administration – Gap Analysis Program, що базується на визначенні потенційних надходжень податку шляхом коригування агрегованих показників системи національних рахунків (валового прибутку, змішаного доходу), яка за результатами аналізу у період 2017–2019 рр. становила у середньому 1,4% ВВП, що свідчить про наявність резервів розширення фіскального простору України. Проведено аналіз податкового розриву в розрізі інституціональних секторів економіки, в результаті якого найбільший розрив по податку на прибуток було виявлено у секторі іноземних корпорацій, чиї потенційні податкові надходження у понад утричі перевищували фактичні надходження податку до Зведеного бюджету України в 2018 р.*

*Автором здійснено комплексний аналіз ефективності податку на прибуток в Україні на основі показника податкових зусиль та коефіцієнта бюджетної ефективності, що допомогло виявити значні їх відхилення у порівнянні з аналогічними показниками в інших країнах.*

*Охарактеризовано основні заходи, спрямовані на мінімізацію податкових розривів у країнах ОЕСР та зроблено відповідні висновки для України.*

---

<sup>1</sup> **Фролова, Наталія Борисівна** – канд. екон. наук, старший науковий співробітник, ДУ "Інститут економіки та прогнозування НАН України" (вул. П.Мирного, 26, Київ, 01011, Україна), ORCID: 0000-0002-7979-950X, e-mail: nata.frolova99@gmail.com



**Ключові слова:** податковий розрив, податок на прибуток підприємств, фіскальний простір, податкові зусилля, бюджетна ефективність

Традиційно податковий розрив розглядається як один із показників ефективності податкової системи за умов наявності ухилень від сплати податків, за допомогою якого вчені намагаються оцінити масштаби тіньової економіки [1]. Такий податковий розрив, що виник у результаті зловживань та навмисного недотримання норм податкового законодавства з боку платників податків (як-от приховування частини доходів чи незаконного використання податкових пільг) відомий в науковій літературі як розрив комплаєнса (англ. compliance gap).

Причинами виникнення такого податкового розриву, за висновком експертів ЄС, також можуть бути недоліки податкового законодавства, зокрема складність та неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства, що не сприяє податковій обізнаності з боку платників податків та призводить до ненавмисних порушень зазначених норм, а, крім того, – до неплатоспроможності суб'єктів оподаткування (фізичних осіб чи підприємств), унаслідок чого виникає податкова заборгованість [2, с. 11].

Разом із тим експерти МВФ зауважують про легальні причини недонадходження до бюджету податку на прибуток (так званого *політичного розриву*, англ. – policy gap), зокрема, через наявність у податковому законодавстві норм, які створюють лазівки для легального уникнення від сплати податків (наприклад, за рахунок використання пільг, відстрочок тощо) [3, с. 2]. Справедливо, що недоотримані результати цього податкового надходження можуть стати джерелом акумулювання додаткових доходів для розширення фіскального простору.

Вимірювання податкового розриву відбувається на основі порівняння суми фактичних податкових надходжень із потенційною, або, як її ще називають, теоретичною сумою податкових доходів (англ. – theoretical total tax liability). Зважаючи на це, податковий розрив є різницею між потенційними податковими надходженнями (тобто які можуть бути зібрані) та фактично зібраними податковими надходженнями у певній юрисдикції за певний період часу [2, с. 11]. Потенційна сума податкових доходів, за визначенням експертів ЄС, – це сума податкових надходжень, яка може бути акумульована до бюджету за відсутності податкових порушень, уникнень від сплати податків, податкової заборгованості чи інших втрат [2, с. 20]. На думку експертів Світового банку, вона характеризує податкові доходи, що може акумулювати країна з огляду на її економічний потенціал [4, с. 13, 20–21].

У міжнародній практиці застосовуються два методи визначення потенційної суми доходів від податку на прибуток з метою оцінки податкового розриву:

1) метод знизу-догори (англ. – bottom-up approach), відомий також як прямий метод або оцінка податкового розриву на мікрорівні;

2) метод згори-донизу (англ. – top-down approach), відомий також як непрямий метод або оцінка податкового розриву на макрорівні.

Вимірювання податкового розриву по податку на прибуток за *методом знизу-догори* здійснюється наприклад в Австралії, США та Великій Британії. Для його оцінки використовуються вибіркові дані оперативного аудиту платників податків, які потім аналітики екстраполюють на більшу сукупність платників податків. З огляду на це, основним недоліком зазначеного підходу є те, що він не відображає загальний податковий розрив, а дає уявлення про його розподіл лише на мікрорівні, зокрема в розрізі окремих податків чи категорій платників [5].

З метою оцінки податкового розриву для прямих податків за результатами аудиту використовуються мультиплікатори невиявлення (англ. – non-detection multiplier), що застосовуються до результатів аудиту для врахування податкових порушень, які не були виявлені або не потрапили під аудит. Варто зазначити, що у Великій Британії тривалий час використовували мультиплікатори, що розраховувалися Міністерством фінансів США для американської економіки. Лише в 2019 р. за ініціативою МВФ було ухвалено рішення про розробку мультиплікаторів невиявлення спеціально для Великої Британії.

За результатами податкового аудиту, загальний податковий розрив по податку на прибуток у Великій Британії у 2018–2019 рр., за оцінками аналітиків Міністерства фінансів цієї країни, становив 4,4 млрд фунтів стерл., що відповідає 7% потенційної суми надходжень податку на прибуток, що могла бути зібрана до бюджету. Варто зазначити, що найбільша частина недоїмки була створена підприємствами малого бізнесу (2,8 млрд фунтів стерл., або 14,4%), що більш ніж утричі перевищує податковий розрив для податку на прибуток підприємств середнього та великого бізнесу.

Вимірювання податкового розриву за *методом згори-донизу* відбувається на основі агрегованих даних, джерелом яких є статистика державних фінансів та система національних рахунків, а також статистичні звіти та обстеження, що проводяться на державному рівні. Подібний підхід не дає детальної інформації щодо податкового розриву на рівні підприємств чи окремих платників, однак за його допомогою можна порівнювати податковий розрив між різними видами економічної діяльності та інституціональними секторами економіки.

Так, за основу в розрахунку потенційної суми надходжень податку на прибуток підприємств беруть дані системи національних рахунків про валовий прибуток, змішаний дохід. Однак, з огляду на те, що валовий прибуток, змішаний дохід не є еквівалентом розрахункової бази податку на прибуток, з метою підвищення достовірності розрахунків потенційної суми



надходжень податку на прибуток підприємств експерт МВФ Ю. Уеда розвинув методичний підхід оцінки податкового розриву, що отримав назву Revenue Administration – Gap Analysis Program (RA-GAP) [6] і базується на скоригованому показнику валового прибутку, змішаного доходу, що враховує сальдо інших доходів підприємства від їх виробничої діяльності та володіння активами, зміну вартості матеріальних оборотних коштів та основного капіталу в результаті його фізичного та морального зношування протягом звітного періоду, а також включає донарахування та вирахування з оподаткованого прибутку, в т.ч. збитки підприємств, перенесені на інші періоди, що не відображаються у СНР. Визначення потенційної бази податку на прибуток відбувається у три етапи.

На першому етапі показник валового прибутку, змішаного доходу коригується на суму доходів від капіталу, капітальних трансфертів, інших поточних трансфертів, одержаних та сплачених підприємствами, а також враховує різницю між вартістю матеріальних оборотних коштів на початок та кінець звітного періоду та обсяг споживання основного капіталу, що відображаються у СНР. Отриманий в результаті цього показник ( $D_1$ ) Ю. Уеда назвав фінансовим прибутком (англ. – financial accounting profits).

На другому етапі до суми фінансового прибутку ( $D_1$ ) донараховуються витрати, щодо яких було отримано відмову щодо вирахування з оподаткованого доходу, інші доходи, включені до оподаткованого доходу, та вираховуються суми оподаткованого доходу, які не підлягають оподаткуванню (податкові пільги, отримані дивіденди), що відображаються в декларації з податку на прибуток. Одержаний у результаті показник ( $D_2$ ) Ю. Уеда назвав чистою базою оподаткування (англ. – net tax base).

На останньому етапі до чистої бази оподаткування ( $D_2$ ) включаються всі збитки підприємств, понесені в поточному році, та вираховуються збитки, перенесені на інші періоди. Одержаний результат, за визначенням Ю. Уеда, є потенційною базою податку на прибуток ( $D_3$ ). Частка потенційної бази податку на прибуток, визначена із застосуванням номінальної ставки податку на прибуток, становить потенційну суму надходжень податку на прибуток підприємств. На основі порівняння потенційних податкових зобов'язань із фактичними можна робити висновки про рівень податкового розриву.

Метод RA-GAP, розроблений у 2018 р., є відносно новим порівняно з міжнародною практикою оцінки податкового розриву на основі податкового аудиту, а тому поки що не набув достатнього практичного застосування. Нам вдалось отримати результати оцінки податкового розриву по податку на прибуток в Італії та Коста-Риці. Так, рівень податкового розриву по податку на прибуток в Італії, визначений за методом RA-GAP експертами Управління податкової служби Італії, в 2013–2017 рр. становив у середньому 9613 млн євро, що відповідає 27,5% потенційної бази податку на прибуток, або 0,58% ВВП цієї країни (табл. 1).



Таблиця 1

**Податковий розрив по податку на прибуток в Італії за методом RA-GAP  
у 2012–2017 рр.**

<b>Показник</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<i>Млн євро</i>	10705	10383	9943	8128	8729	9792
<i>% потенційної бази податку на прибуток</i>	30,4	30,3	28,5	22,1	23,6	27,9
<i>% ВВП</i>	0,7	0,6	0,6	0,5	0,5	0,6

*Джерело:* складено автором за даними Управління податкової служби Італії [7].

Слід відзначити, що податковий розрив по податку на прибуток у Коста-Риці, оцінку якого за методом RA-GAP проводили експерти МВФ, виявився (у % ВВП) значно вищим, ніж в Італії: у 2012–2015 рр. він коливався у межах 4,5–4,8% ВВП [8, с. 47].

Для глибшого аналізу причин виникнення податкового розриву та пошуку дієвіших шляхів його усунення аналіз податкового розриву не повинен обмежуватися лише його вимірюванням, а й включати оцінку інших показників податку на прибуток, зокрема – показників його ефективності.

Традиційно одним з основних показників ефективності податкової системи є рівень оподаткування (англ. – tax ratio), що визначається як частка податкових зборів по відношенню до ВВП. Він характеризує, з одного боку, здатність уряду збирати передбачені законодавством податки, а з іншого – готовність платників нести встановлене податкове навантаження. Чим вищий рівень оподаткування, тим кращою є здатність уряду країни збирати передбачені законодавством податки чи є вищим податкове навантаження, або те й інше одночасно.

Однак зазначений показник не дає уявлення про те, наскільки повноцінно уряд країни використовує свій податковий потенціал. Показником, який допомагає визначити, наскільки повноцінно уряд країни використовує свою потенційну податкову базу, є *відносний показник податкових зусиль* (англ. – tax effort), що визначається співвідношенням частки фактичних надходжень податку на прибуток (по відношенню до ВВП) та частки потенційних надходжень цього податку (по відношенню до ВВП). Ступінь використання податкового потенціалу в країні вважається високою, якщо відносний показник податкових зусиль перевищує 1; середньою – якщо він дорівнює 1, та низькою – якщо він менший за 1.

Як правило, розвинені країни демонструють у середньому вищий рівень оподаткування, ніж країни, що розвиваються. Загальновідомо, що з-поміж багатьох факторів відносно низький рівень оподаткування у країнах, що розвиваються, може бути пов'язаний із масштабними ухиленнями від сплати податків. Для того щоб врахувати цей фактор, експерти Світового банку запропонували оцінювати відносний показник податкових зусиль у країнах, що розвиваються, на основі співвідношення рівня фактичних



податкових надходжень (у % ВВП, скоригованого на рівень тіньової економіки) до рівня потенційних податкових надходжень (у % ВВП, скоригованого на рівень тіньової економіки). Коригування ВВП на рівень тіньової економіки у рамках методичного підходу, розробленого експертами Світового банку, відбувається із застосуванням коефіцієнта 0,33 [2, с. 20]:

$$\text{Скоригований ВВП}_{\text{тін}} = \text{Фактичний ВВП} + 0,33 * \text{Фактичний ВВП}$$

$$\text{Податкові зусилля}_{\text{відн}} = \text{Факт ПН}_{\% \text{ ВВП}_{\text{тін}}} / \text{Потенц ПН}_{\% \text{ ВВП}_{\text{тін}}}$$

Якщо співвідношення рівня фактичних податкових надходжень (у % ВВП, скоригованого на рівень тіньової економіки) до рівня потенційних податкових надходжень (у % ВВП, скоригованого на рівень тіньової економіки) у країні є меншим за 0,85, то, за висновками експертів Світового банку, такий відносний показник податкових зусиль є низьким.

Податкові зусилля країни класифікуються як середні, якщо  $0,85 \leq \text{ПЗ}_{\text{тін}} \leq 0,95$ .

Податкові зусилля країни класифікуються як високі, якщо  $\text{ПЗ}_{\text{тін}} > 0,95$ .

Аналіз 61 країни, проведений експертами Світового банку в 2000–2010 рр., виявив, що на той момент недостатньо використовували свій податковий потенціал уряди багатьох країн колишнього Радянського Союзу (Азербайджан, Вірменія, Грузія, Молдова), країни Латинської Америки (Аргентина, Чилі, Мексика, Перу, Уругвай), а також Таїланд, Словаччина, Ірландія, Португалія.

Крім того, з-поміж зазначених країн, Азербайджан, Вірменія, Грузія, Аргентина, Чилі, Мексика, Перу, Таїланд та Уругвай також відзначалися низьким рівнем податкових надходжень, розрахованим у % по відношенню до ВВП, скоригованого на рівень тіньової економіки. Порівняно із медіанним рівнем 30%, їх показник відхилився більш ніж на  $\frac{1}{2}$  стандартного відхилення. Враховуючи низький показник податкових зусиль, це означає, що в зазначених країнах існують можливості для акумулювання додаткових податкових доходів – як за рахунок посилення податкового контролю, так і за рахунок підвищення рівня оподаткування (табл. 2).

До країн із середнім ступенем використання податкового потенціалу в 2000–2010 рр. потрапили багато країн – членів ЄС, зокрема, Бельгія, Німеччина, Угорщина, Нідерланди, Греція, Латвія, Естонія (табл. 1). Водночас Греція, Латвія та Естонія характеризувалися середнім рівнем оподаткування, що свідчить про наявність у них простору для акумулювання додаткових податкових надходжень, на відміну від Бельгії, Німеччини, Угорщини та Нідерландів, рівень оподаткування в яких і так за міжнародними критеріями був досить високим.

Найвищий рівень податкових зусиль ( $\text{ПЗ}_{\text{тін}} > 0,95$ ) спостерігався у таких країнах, як Білорусь, Боснія і Герцеговина та Чорногорія і Сербія, а також у Австрії, Данії, Фінляндії та Франції. Варто зазначити, що вони також характеризувалися високим рівнем податкових надходжень. Цей факт



свідчить про те, що у цих країнах платники податків оподатковуються за повною програмою та їх податкова адміністрація наразі працює на максимумі своїх можливостей. Отже, акумулювання додаткових податкових надходжень у цих країнах потребує розширення податкової бази за рахунок залучення інвестицій та стимулювання економічної активності у формальному секторі.

Три країни з низьким рівнем податкових надходжень у вибірці – Таджикистан, Ель-Сальвадор та Індонезія – мають високі податкові зусилля. У цих країнах прослідковується масштабна тіньова економіка: за оцінками Світового банку, – близько 40% ВВП. Проте значного приросту податкових надходжень тут можна досягти завдяки політичним заходам, які заохочують дегінізацію економіки, та більш ефективному адмініструванню податків [2, с. 20–21].

Таблиця 2

**Податкові зусилля та рівень податкових надходжень, 2000–2010 рр.**

		Податкові зусилля		
		Низький	Середній	Високий
Податкові надходження	Низький	Азербайджан, Вірменія, Грузія, Аргентина, Чилі, Мексика, Перу, Таїланд, Уругвай	Казахстан, Туреччина, Малайзія	Індонезія, Таджикистан, Ель-Сальвадор
	Середній	Молдова, Словаччина, Ірландія, Португалія	Греція, Латвія, Естонія, Росія, Румунія, Японія	Бразилія, Канада, Південна Африка, Україна, Швейцарія
	Високий		Бельгія, Німеччина, Угорщина, Нідерланди	Австрія, Білорусь, Боснія і Герцеговина, Данія, Сербія, Чорногорія, Фінляндія, Франція

Джерело: складено автором за даними Світового банку [2].

Потенційна база податку на прибуток також може використовуватися для аналізу *бюджетної ефективності податку на прибуток*. За методологією експертів МВФ, коефіцієнт бюджетної ефективності податку на прибуток (англ. – CIT efficiency ratio) обчислюється як відношення фактичних надходжень податку на прибуток (АС) до показника "валовий прибуток, змішаний дохід" (GOS), помножене на стандартну ставку податку на прибуток ( $\tau$ ):

$$ER_{CIT} = \frac{AC}{\tau * GOS}$$

Чим меншим є коефіцієнт ефективності, тим менш продуктивним є податок на прибуток з точки зору акумулювання доходів відносно потенційно можливого рівня.

Як показав розрахунок коефіцієнта ефективності податку на прибуток на основі валового прибутку, змішаного доходу, проведений експертами

МВФ у 93 країнах у період з 2008 р. по 2012 р., фактична умовно-розрахована

податкова база  $\frac{Ac}{T}$  у більшості країн виявилась істотно меншою за потенційну база оподаткування, що визначав валовий прибуток, змішаний дохід. У результаті коефіцієнт ефективності податку на прибуток був меншим за 1 і у середньому становив 0,43, коливаючись у межах від 0,07 (Китай у 1995 р.) до 3,38 (Кіпр у 2008 р.) [9, с. 61–62].

Враховуючи те, що показник потенційної бази податку на прибуток (D3) перевищує показник валового прибутку, змішаного доходу (завдяки включенню доходів від власності, приросту капітальної вартості активів тощо), очевидно, що коефіцієнт ефективності податку на прибуток, розрахований на основі показника потенційної бази податку на прибуток (D3), порівняно до результатів МВФ буде ще меншим.

### **Оцінка податкового розриву по податку на прибуток підприємств України**

Податок на прибуток підприємств є третім за величиною джерелом податкових надходжень в Україні. У 2019 р. він акумулював до Зведеного бюджету України 117,3 млрд грн, що забезпечує близько 11% сукупних бюджетних надходжень від оподаткування. Аналіз податкового розриву по податку на прибуток підприємств допоможе розробити адекватну стратегію мобілізації додаткових надходжень від оподаткування в Україні, що особливо актуалізується у сучасних умовах.

#### ***Методичний підхід до оцінки податкового розриву по податку на прибуток підприємств в Україні***

За основу оцінки податкового розриву податку на прибуток (далі – ПРп) за методом *згори-донизу* ми взяли методичний підхід Revenue Administration – Gap Analysis Program (RA-GAP), розроблений Ю. Уеда [6]. Зазначимо, що через відсутність даних наш аналіз обмежується лише розрахунком умовно нарахованого фінансового прибутку (D1). Застосування базової ставки податку на прибуток (18%) до умовно нарахованого фінансового прибутку дозволяє визначити суму потенційних надходжень податку на прибуток. Порівнявши їх із сумою фактичних надходжень податку на прибуток, отримуємо податковий розрив.

До складу фактичного податку на прибуток входять його надходження до Зведеного бюджету України без урахування статей погашення податкового боргу та реструктуризованої суми заборгованості податку на прибуток підприємств.

Стосовно ж умовно нарахованого фінансового прибутку, то він був спеціально розроблений Ю. Уеда для цих цілей і, як уже зазначалося, розраховується на базі показників системи національних рахунків. На основі адаптації методичного підходу У. Уеда до вітчизняної системи Національних рахунків ми систематизували перелік показників, які варто включати до розрахунку умовно нарахованого фінансового прибутку підприємств в умовах України (див. табл. 3).





Таблиця 3

Алгоритм розрахунку умовно нарахованого фінансового прибутку

Код	Операції та балансуєчі статті	
B.2g	Валовий прибуток, змішаний дохід	+
D.4г	Одержані доходи від власності (відсотки, дивіденди, рента)	+
	Доходи (оподатковувані), одержані з інших країн	+
D.7	Інші поточні трансферти, одержані	+
D.9г	Капітальні трансферти, одержані	+
P.52	Зміна запасів матеріальних оборотних коштів	+
D.4р	Сплачені доходи від власності (відсотки, рента)	-
P.51с	Споживання основного капіталу (амортизація)	-
D.7р	Інші поточні трансферти сплачені	-
D.9р	Капітальні трансферти, сплачені	-
	Інші витрати, не пов'язані із проміжним споживанням	-
D1	Умовно нарахований фінансовий прибуток	=

Джерело: складено автором.

Загальний умовно нарахований фінансовий прибуток являє собою сальдо показників, які охоплюють чотири інституціональних сектора економіки, а саме сектори нефінансових корпорацій (S11), фінансових корпорацій (S12) (за виключенням Національного банку України та пенсійних фондів, які не є платниками податку на прибуток), домогосподарств (S14) (за виключенням найманих працівників) та іншого світу (S2).

Варто зазначити, що такий підхід дозволяє оцінити також податковий розрив по податку на прибуток окремо для фінансового та нефінансового інституціональних секторів економіки, що є основними платниками цього податку. Користуючись Методологічними положеннями з організації державного статистичного спостереження "Річні національні рахунки" стосовно "Розподілу поточних податків на доходи, майно за інституційними секторами економіки" [10, с. 60–61] ми виділили статті податку на прибуток, що знаходять окремо від нефінансових та фінансових корпорації (табл. 4).

Таблиця 4

Розподіл податку на прибуток підприємств за інституційними секторами: нефінансові та фінансові корпорації

Нефінансові корпорації	Фінансові корпорації
Податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності	Податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності
Податок на прибуток підприємств, створених за участю іноземних інвесторів	Податок на прибуток банківських організацій, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України
Податок на прибуток від казино, відеосалонів, гральних автоматів, концертно-видовищних заходів	Податок на прибуток страхових організацій, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України



Нефінансові корпорації	Фінансові корпорації
Податок на прибуток підприємств і організацій, що перебувають у державній власності	Податок на прибуток фінансових установ, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України, за винятком страхових організацій
Податок на прибуток організацій і підприємств споживчої кооперації, кооперативів та громадських об'єднань	
Податок на прибуток приватних підприємств	
Інші платники податку на прибуток	

Джерело: складено автором.

Як видно з табл. 4, податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності потрапив одразу до обох категорії через практичну неможливість його розмежування і при розрахунку буде розподілятися порівну між обома секторами. Ще одна стаття податку на прибуток, а саме податок на прибуток іноземних юридичних осіб, не увійшла до наведеної вище таблиці, оскільки відноситься до іншого інституційного сектора – Інший світ (S2).

За нашими розрахунками, проведеними в 2017–2019 рр., у середньому податковий розрив по податку на прибуток у цей період становив 49,9 млн грн, поступово зменшуючись з 80123 млн грн у 2017 р. до 18464,25 млн грн у 2018 р. (табл. 5).

Таблиця 5

**Визначення податкового розриву по податку на прибуток підприємств в Україні в 2017–2019 рр., млн грн**

Показник		2017	2018	2019
Умовно нарахований фінансовий прибуток	p. 1	820633,00	853972,00	734044,00
Фактичні податкові надходження	p. 2	70402,01	106143,48	117316,77
Потенційні податкові надходження	P. 3 = p. 1 *18%	147713,94	153714,96	132127,92
Податковий розрив	P.4 = p.3-p.2	77311,93	47571,48	14811,15
Імпліцитна ставка податку на прибуток, %	P.5 = p.2 / p.1	8,6%	12,4%	16,0%

Джерело: розрахунки автора.

Як бачимо з табл. 5, зі скороченням податкового розриву поступово зростала імпліцитна ставка податку на прибуток на прибуток, розрахована нами як частка фактичних податкових надходжень відносно умовно

нарахованого фінансового прибутку. Так, у 2017 р. вона становила 8,6%, що майже на 10 в.п. менше за номінальну ставку цього податку, а вже через два роки – в 2018 р. – вона зросла майже вдвічі – до 16%.

Експерти М. Галучі, Р.В. Панзіні, та С. Пізані пояснюють перевищення номінальної ставки податку на прибуток над імпліцитною ставкою оподаткування, що розраховується співвідношенням фактичних надходжень податку на прибуток до умовно нарахованого фінансового прибутку, тим, що показник умовно нарахованого фінансового прибутку є більшим за реальну базу податку [7].

Варто також відзначити, що в умовах, коли впродовж аналітичного періоду уніфікована номінальна ставка податку на прибуток залишається незмінною, коливання імпліцитної ставки оподаткування (відношення надходжень податку на прибуток до валового прибутку, змішаного доходу) із року в рік відбувається в результаті змін у структурі умовно нарахованого фінансового прибутку (D1).

Так, за нашими розрахунками, обсяг надходжень від оподаткування прибутку підприємств в Україні в 2019 р. порівняно до 2017 р. збільшився на 67%. Однак при цьому приріст валового прибутку, змішаного доходу становив лише 23%, а умовно нарахований фінансовий прибуток (D1) – навпаки – зменшився на 11%. Найбільш відчутне зменшення відбулось по відношенню до сектора нефінансових корпорацій, чий умовно нарахований фінансовий прибуток в 2019 р. порівняно з 2017 р. скоротився у номінальному вимірі на 194,5 млрд грн, що становить понад 64%. Це сталося насамперед через зниження вартості запасів матеріальних оборотних коштів на кінець 2019 р. порівняно із його початком. У результаті так званий "холдинговий збиток", який понесли нефінансові корпорації України, становив близько 111,6 млрд грн.

По-друге, умовно нарахований фінансовий прибуток (D1) зменшився внаслідок значних обсягів сплачених фінансовими та нефінансовими корпораціями поточних трансфертів, до яких відносяться, зокрема, страхові платежі. Так, у 2019 р. сума поточних трансфертів, сплачених нефінансовими корпораціями, у 2017 р. перевищила відповідний показник на 13 млрд грн, а щодо фінансових корпорацій – на понад 29 млрд грн.

Слід, однак, зазначити, що у відсотковому відношенні найбільшим виявився розрив по податку на прибуток іноземних корпорацій. За нашими розрахунками, потенційні податкові надходження сектора "інший світ" у 2017 р. у 2,7 раза перевищували фактичні надходження податку на прибуток іноземних юридичних осіб, а в 2018 р. цей розрив становив понад 3,5 раза. Якщо імпліцитна ставка оподаткування прибутку фінансового та нефінансового секторів в 2018 р. у середньому становила 13,5%, то для іноземних корпорацій вона перебувала на рівні 5,1%. Щоправда, в 2019 р. – у результаті значного зменшення умовно нарахованого фінансового прибутку – розрив між потенційними та фактичними податковими надходженнями



іноземних корпорацій відчутно знизився. Рівень імпліцитної ставки оподаткування їх прибутку зріс до 15,4% і практично зрівнявся з відповідним показником для інших підприємств в Україні.

Наш аналіз податкового розриву по податку на прибуток підприємств в Україні не обмежується лише визначенням різниці між потенційними та фактичними податковими надходженнями, а й включає також оцінку ефективності цього податку. Однак, базуючись на методичному підході RA-GAP, ми замінили показник валового прибутку, змішаного доходу (GOS) на показник потенційної бази податку на прибуток (D1) – з метою підвищення достовірності його результатів. Проте – для забезпечення зіставності міжнародних порівнянь – ми також визначили коефіцієнт бюджетної ефективності податку на прибуток на основі показника "валовий прибуток, змішаний дохід" (GOS) (табл. 6).

Таблиця 6

**Коефіцієнт бюджетної ефективності податку на прибуток в Україні в 2017–2019 рр.**

Показник	2017	2018	2019
На основі показника "валовий прибуток, змішаний дохід"	0,35	0,46	0,47
На основі показника "умовно нарахований фінансовий прибуток"	0,48	0,69	0,89

Джерело: розрахунки автора.

Як показав наш розрахунок, коефіцієнт бюджетної ефективності податку на прибуток (на базі показника "валовий прибуток, змішаний дохід") в Україні в 2017–2019 рр. не перевищував 1: він коливався в межах від 0,35 до 0,47, що є індикатором перевищення потенційної бази податку на прибуток над фактичною. Зазначимо, що такий рівень (у середньому він становив 0,42) притаманний більшості країн Східної Європи та Центральної Азії, однак істотно поступається рівню економічно розвинених європейських країн, де, за розрахунками експертів МВФ, він, як правило, перевищує 1, а в деяких країнах, зокрема Кіпрі, сягає понад 3 [3, с. 62].

Про недостатній рівень акумулювання доходів відносно потенційно можливого рівня в Україні також свідчить співвідношення частки фактичних надходжень податку на прибуток (по відношенню до ВПП) та частки потенційних надходжень цього податку (по відношенню до ВВП), що в 2017–2019 рр. у середньому становила 0,42 (на основі показника валовий прибуток, змішаний дохід) та 0,69 (на основі показника умовно нарахований фінансовий прибуток). Вважається, що, якщо цей показник, відомий як коефіцієнт податкових зусиль, є меншим за 1, то ступінь використання податкового потенціалу в країні є низьким.



### Шляхи мінімізації податкового розриву: міжнародний досвід та висновки для України

Отже, як показав наш аналіз, рівень податкового розриву по податку на прибуток в Україні, виявився значним (понад 46564 млн грн у середньому в 2017–2019 рр., що становить 1,4% ВВП). З одного боку, чим податковий розрив є більшим, тим більшим є потенціал для акумулювання додаткових податкових надходжень, що є важливою передумовою розширення фіскального простору держави. Однак податковий розрив також свідчить про нерівномірний розподіл податкового навантаження між платниками податків, які отримують доходи з прозорих джерел, та тими, хто займається тінговою діяльністю. В результаті порушується принцип податкової справедливості, що негативно позначається на податковій сумлінності платників та довірі до існуючої системи оподаткування загалом. Тому наявність податкового розриву вимагає негайних заходів щодо його мінімізації.

Досвід інших країн засвідчує, що основні заходи щодо мінімізації податкового розриву по податку на прибуток підприємств спрямовані переважно на покращення податкової свідомості. Так, наприклад, у Канаді малим та середнім підприємствам на безкоштовній основі надаються інформаційні роз'яснення та допомога із подання звітності. Також для підприємств, які добровільно звітують про несплату податків, запроваджена Програма добровільного визнання порушень, згідно з якою вони мають погасити свою податкову заборгованість плюс відсотки, але при цьому звільняються від штрафів та кримінальної відповідальності. Крім того, було сформовано спеціальний підрозділ щодо боротьби з тінговою економікою в галузях із високим обігом готівки, таких як будівництво, нерухомість та роздрібна торгівля [11].

Що стосується міжнародних корпорацій із високим ризиком недотримання податкового законодавства, то робота стосовно мінімізації їх податкового розриву відбувається у межах Спільної міжнародної робочої групи з питань обміну інформацією та співпраці ОЕСР (the Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration), до якої входять 40 податкових адміністрацій. В ОЕСР розроблено Єдиний стандарт звітності як новий міжнародний стандарт для автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки між податковими адміністраціями, що, зокрема, містить інформацію про фінансові рахунки нерезидентів, як-от ім'я платника податків, його адресу, номер рахунку та залишок на рахунку. У червні 2017 р. Канада підписала Багатосторонню конвенцію ОЕСР про виконання заходів, що стосуються угод про оподаткування, – з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку із-під оподаткування (OECD's Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS). Ця угода дозволяє країнам-партнерам обмінюватися фінансовою інформацією про транснаціональні корпорації. Так, канадські фінансові установи, такі як банки та кредитні спілки, мають звітувати перед Податковою адміністрацією Канади про міжнародні електронні перекази коштів на суму понад 10000 дол. США [11].

Крім того, в 2014 р. у Канаді запроваджена Програма інформаторів про податки в офшорах (Offshore Tax Informant Program), за якою фізичні особи, що надають достовірну інформацію про порушення міжнародних податкових норм, отримують фінансову винагороду і навіть у сумі, що становить відсоток від федерального податку. Завдяки інформаторам за період 2014–20218 рр. до бюджету Канади було додатково акумульовано федеральних податків та штрафів у сумі 29 млн канадських доларів [11].

Попри загальне скорочення видатків бюджету на Податкову службу США в останні роки штат її співробітників було збільшено на 31,5% – вони займаються роз'яснювальною роботою та надають допомогу щодо подання декларацій, що обумовлено прагнення мінімізувати випадки ненавмисних податкових порушень, викликаних, зокрема, незнанням податкового законодавства [12].

Крім того, багаторічний досвід податкових перевірок США показав, що істотно менший податковий розрив традиційно відзначається щодо доходів, податки з яких утримуються у джерела походження (як-от заробітна плата, відсотки за депозитами). Так, у 2010–2013 рр. федеральний бюджет США за цими видами доходів недоотримав 9 млрд дол. податкових зобов'язань, у той час як сума недоїмки, виявлена в результаті податкових перевірок інших доходів (як-от арендної плати, доходу від підприємницької діяльності, фермерського доходу, роялті), становила у 12 разів більше – 109 млрд дол. США [13].

Отже, враховуючи зазначене, до основних заходів, спрямованих на мінімізацію податкового розриву по податку на прибуток підприємств, можна віднести такі:

- покращення аудиту підприємств, які працюють в галузях із високим обігом готівки та/або одержують прибуток із непрозорих джерел;
- більш широке використання звітності третіх сторін;
- удосконалення технологій обробки зібраної інформації та покращення обслуговування платників податків.

#### *Список використаних джерел*

1. Самойлікова А.В., Ткаченко Р.Р. Податковий розрив як один із найважливіших показників ефективності податкової системи. *Економічні проблеми сталого розвитку*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених імені професора Балацького О.Ф. (Україна, Суми, 28–29 квітня 2020 р.) / за заг. ред.: Т.А. Васильєва, О.В. Шкарупа. Суми: СумДУ, 2020. С. 101–102.
2. The concept of tax gaps – Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies. Taxation Papers / Tax Gap Project Group, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission. 2018. No. 73. 112 p. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_papers\\_73\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_73_en.pdf)
3. Jansen A., Ngobeni W., Sithole A., Steyn W. The corporate income tax gap in South Africa: A top-down approach. *WIDER Working Paper Series / World Institute for Development Economic Research (UNU-WIDER)*. 2020. Wp-2020-40. 17 p. URL:



- <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/Publications/Working-paper/PDF/wp2020-40.pdf>; <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2020/797-2>
4. Khwaja Munawer Sultan and Iyer Indira. Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap: A Comparative Analysis. *World Bank Policy Research Working Paper*. May 1, 2014. No. 6868. 39 p. URL: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/733431468038088702/pdf/WPS6868.pdf>; <https://doi.org/10.1596/1813-9450-6868>
  5. The Development of the Tax Gap in Sweden 2007-12. Report 2014 / Swedish Tax Agency. URL: <https://www.skatteverket.se/download/18.15532c7b1442f256baeae28/1395223863657/The+developm+ent+of+the+tax+gap+in+Sweden+2007-12.pdf>
  6. Ueda Unji. Estimating the Corporate Income Tax Gap. The RA-GAP Methodology, IMF Technical Notes and Manuals 2018/002 / International Monetary Fund. 36 p. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=4589>; <https://doi.org/10.5089/9781484357224.005>
  7. Gallucci M., Pansini R.V., Pisani D. Direct taxes gap estimates: methodology and preliminary results. *Discussion topics. Agenzia delle Entrate*. № 02/2020. 23 p. URL: [https://www.researchgate.net/publication/342814858\\_DIRECT\\_TAXES\\_GAP\\_ESTIMATES\\_METHODODOLOGY\\_AND\\_PRELIMINARY\\_RESULTS#fullTextFileContent](https://www.researchgate.net/publication/342814858_DIRECT_TAXES_GAP_ESTIMATES_METHODODOLOGY_AND_PRELIMINARY_RESULTS#fullTextFileContent)
  8. Costa Rica: Technical Assistance Report-Revenue Administration Gap Analysis Program-Tax Gap Analysis for General Sales and Corporate Income Tax, Technical Assistance Report / IMF. 2018. 70 p. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2018/05/29/Costa-Rica-Technical-Assistance-Report-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-Tax-Gap-45891>
  9. Spillovers in International Corporate Taxation. IMF Policy Paper / International Monetary Fund. 2014. Washington DC.: International Monetary Fund. 86 p. URL: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>
  10. Наказ Державної служби статистики "Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження "Річні національні рахунки" від 09 липня 2020 р. № 204. URL: [http://ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2020/204/204.pdf](http://ukrstat.gov.ua/norm_doc/2020/204/204.pdf)
  11. Tax gap and compliance results for the Federal corporate income tax system. Canada Revenue Agency Report. 2019. 46 p. URL: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/corp-info/aboutcra/tax-gap/txgp2019-en.pdf>
  12. Guenther G. Federal Tax Gap: Size, Contributing Factors, and the Debate Over Reducing August 2, 2021. It. IF11887. URL: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11887>
  13. Marr Chuck, Washington Sam, Jacoby Samantha, Reich David. Rebuilding IRS Would Reduce Tax Gap, Help Replenish Depleted Revenue Base / Centre on Budget and Policy Priorities. 2021. 10 p. URL: [www.taxnotes.com/featured-analysis/shrinking-tax-gap-comprehensive-approach/2020/11/25/2d7ht](http://www.taxnotes.com/featured-analysis/shrinking-tax-gap-comprehensive-approach/2020/11/25/2d7ht)

Надійшла до редакції 15.11.2021 р.

Прорецензовано 29.11.2021 р.

Підписано до друку 28.12.2021 р.



**Nataliya Frolova<sup>2</sup>**

## CORPORATE INCOME TAX GAP ESTIMATION IN THE CONTEXT OF DEVELOPMENT OF FISCAL SPACE

*The article is devoted to the analysis of the corporate income tax gap as one of the indicators that characterizes the tax revenues that a country can accumulate accounting for its economic potential. The author summarizes the main theoretical views on the causes of the tax gap and investigates existing methodological approaches to assess the tax gap on corporate income tax in OECD countries.*

*The article estimates the income tax gap under the OECD Revenue Administration - Gap Analysis Program, which is based on determining potential tax revenues by adjusting the aggregate indicators of the system of national accounts (gross output, mixed income), which, according to the analysis, averaged at 1.4% GDP in the period 2017-2019, which shows a potential for the development of the fiscal space of Ukraine. Upon analysis of the distribution of the tax gap between institutional sectors of the economy, the largest gap in income tax was found in the sector of foreign corporations whose potential tax revenues were estimated as tripled relative to the declared tax revenues accrued in the Consolidated Budget of Ukraine in 2018.*

*The author conducted a comprehensive analysis of the effectiveness of corporate income tax in Ukraine on the basis of tax efforts and budget efficiency ratios, which revealed significant weaknesses in comparison with similar indicators in other countries.*

*The main measures aimed at eliminating tax gaps in OECD countries are summed up and recommendations are made for Ukraine.*

**Keywords:** *tax gap, corporate income tax, fiscal space, tax efforts, budget efficiency*

### References

1. Samoilikova, A.V., Tkachenko R.R. (2020). Tax gap as one of the most important indicators of the tax system efficiency. *Economic problems of sustainable development: materials of the International scientific-applied conference of students and young scientists named after Prof. O.F. Balatsky, Ukraine, Sumy, April 28-29, 2020* (p. 101-102). Sumy: Sumy State University [in Ukrainian].
2. Tax Gap Project Group, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission (2018). The concept of tax gaps - Corporate Income Tax Gap

<sup>2</sup> **Frolova, Nataliya Borysivna** – PhD in Economics, Senior Researcher, SI "Institute for Economics and Forecasting of NAS of Ukraine" (26, Panasa Myrnoho str., Kyiv, 01011, Ukraine), ORCID: 0000-0002-7979-950X, e-mail: nata.frolova99@gmail.com



- Estimation Methodologies. *Taxation Papers*, 73. Retrieved from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_papers\\_73\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_73_en.pdf)
3. Jansen, A., Ngobeni, W., Sithole, A., Steyn, W. (2020). The corporate income tax gap in South Africa: A top-down approach. *WIDER Working Paper Series*, Wp-2020-40. Retrieved from <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/Publications/Working-paper/PDF/wp2020-40.pdf>; <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2020/797-2>
4. Khwaja, Munawer Sultan and Iyer, Indira (2014, May 1). Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap: A Comparative Analysis. *World Bank Policy Research Working Paper*, 6868. Retrieved from <http://documents1.worldbank.org/curated/en/733431468038088702/pdf/WPS6868.pdf>; <https://doi.org/10.1596/1813-9450-6868>
5. The Development of the Tax Gap in Sweden 2007-12. Report 2014. Swedish Tax Agency. Retrieved from <https://www.skatteverket.se/download/18.15532c7b1442f256baeae28/1395223863657/The+developm+ent+of+the+tax+gap+in+Sweden+2007-12.pdf>
6. Ueda, Unji (2018). Estimating the Corporate Income Tax Gap. *The RA-GAP Methodology, IMF Technical Notes and Manuals*, 002. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=45890>; <https://doi.org/10.5089/9781484357224.005>
7. Gallucci, M., Pansini, R.V., Pisani, D. (2020). Direct taxes gap estimates: methodology and preliminary results. *Discussion topics. Agenzia delle Entrate*, 02. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/342814858\\_DIRECT\\_TAXES\\_GAP\\_ESTIMATES\\_METHODODOLOGY\\_AND\\_PRELIMINARY\\_RESULTS#fullTextFileContent](https://www.researchgate.net/publication/342814858_DIRECT_TAXES_GAP_ESTIMATES_METHODODOLOGY_AND_PRELIMINARY_RESULTS#fullTextFileContent)
8. IMF (2018). Costa Rica: Technical Assistance Report-Revenue Administration Gap Analysis Program-Tax Gap Analysis for General Sales and Corporate Income Tax, Technical Assistance Report. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2018/05/29/Costa-Rica-Technical-Assistance-Report-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-Tax-Gap-45891>
9. Spillovers in International Corporate Taxation (2014). IMF Policy Paper. Washington DC.: International Monetary Fund. Retrieved from <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>
10. Order of the State Statistics Service of Ukraine "Methodological provisions for the organization of state statistical observation "Annual National Accounts " dated July 9, 2020 No. 204. Retrieved from [http://ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2020/204/204.pdf](http://ukrstat.gov.ua/norm_doc/2020/204/204.pdf) [in Ukrainian].
11. Tax gap and compliance results for the Federal corporate income tax system. Canada Revenue Agency Report (2019). Retrieved from <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/corp-info/aboutcra/tax-gap/txgp2019-en.pdf>
12. Guenther, G. (2021 August 2). Federal Tax Gap: Size, Contributing Factors, and the Debate Over Reducing It. IF11887. Retrieved from <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11887>
13. Marr, Chuck, Washington, Sam, Jacoby, Samantha, Reich, David (2021). Rebuilding IRS Would Reduce Tax Gap, Help Replenish Depleted Revenue Base. Centre on Budget and Policy Priopities. Retrieved from [www.taxnotes.com/featured-analysis/shrinking-tax-gap-comprehensive-approach/2020/11/25/2d7ht](http://www.taxnotes.com/featured-analysis/shrinking-tax-gap-comprehensive-approach/2020/11/25/2d7ht)