

**Н. І. Патика,**

*к. е. н., професор кафедри менеджменту, декан факультету економіки та управління, Інститут підготовки кадрів державної служби зайнятості України*

*Г. Д. Лендел, здобувач кафедри економіки та менеджменту, Київський міжнародний університет*

## НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ САНАТОРНО-КУРОРТНИХ ЗАКЛАДІВ

*У статті проаналізовано засади оподаткування санаторно-курортних закладів, виявлено його недоліки та визначено основні напрями оптимізації.*

*At the article the main foundation of sanatoria and health resorts institutions taxation are analyzed, their deficiencies are defined; basic the main ways of its optimization are certain.*

*Ключові слова: оподаткування, податок, збір, плата, податкові платежі, санаторно-курортні заклади.*

*Key words: taxation, tax, payments, tax payments, sanatoria and health resorts.*

### **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ**

За роки функціонування економіки України на ринкових засадах, попри декларування пріоритету стимулюючої функції податків та чисельні спроби удосконалити податкове законодавство, так і не було сформовано дієвого податкового механізму, що поряд із забезпеченням належного рівня державних доходів утворював би умови розвитку бізнесу та ефективної діяльності суб'єктів господарювання. Надмірний рівень податкового тиску, складність нарахування податків і підготовки звітності, неузгодженість та неоднозначність трактування окремих норм податкового законодавства ускладнюють функціонування багатьох сфер економіки, зокрема й санаторно-курортної індустрії. Податкове навантаження на санаторно-курортні заклади залишається значним, а податкові стимули щодо розвитку їхньої матеріально-технічної бази, поліпшення якості оздоровчих послуг, ефективного та раціонального використання рекреаційних ресурсів відсутні. Тому проблема оптимізації оподаткування санаторно-курортних закладів залишається актуальною.

Особливої значимості вона набула у регіонах, де сконцентровані значні рекреаційні ресурси України, а санаторно-курортна сфера відіграє вагомую роль в економіці. До таких регіонів належить, зокрема, Закарпаття. Удосконалення оподаткування та виконання

податками як фіскальної, так і стимулюючої функції забезпечить не лише розвиток санаторно-курортного бізнесу, а й, через притік відпочиваючих, сприятиме поживленню торгівлі й побутового обслуговування, активізації інших видів господарської діяльності, розвитку інфраструктури, підвищенню рівня зайнятості населення, збільшенню його дохідності тощо.

### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, З ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ**

Проблема оптимізації оподаткування є однією із найдавніших в економічній науці. У вершину кута своїх досліджень її ставив ще засновник класичної політичної економії Д. Рікардо. Згодом вона знайшла своє відображення у працях А. Вагнера, М. Тургенєва, Дж. Кейнса, А. Лаффера, М. Фрідмена і багатьох інших відомих науковців. Науковий інтерес до розробки засад оптимального оподаткування не згас і до тепер, адже із плином часу умови функціонування економіки та держави змінюються, що необхідно враховувати при формуванні податкової системи та впровадженні окремих податків і зборів. Тільки у такий спосіб можна забезпечити достатній рівень державних доходів та водночас сприяти розвитку й ефективному функціонуванню економіки.

Нині засади оптимізації оподаткування досліджуються когортою вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів. Так, А. Соколовською, В. Загорським, І. Лютим, В. Тропініною [1—3] актив-

но розробляються напрями удосконалення податкової системи в Україні, серед яких основними є скорочення числа податків і зборів, спрощення порядку нарахування основних податкових платежів, зменшення кількості не виправданих пільг, зниження податкового тиску на господарюючих суб'єктів. В. Печуляк, Ю. Іванов із співавторами [4—5] обґрунтовують засади формування ефективної державної податкової політики, зокрема шляхом активізації стимулюючої функції податків й узгодження положень вітчизняного податкового законодавства із нормами міжнародного права. В. Андрущенко, П. Лайко, В. Мельник, В. Опарін й інші [6—9] у своїх працях пропонують ефективні механізми стимулювання економічного розвитку через запровадження спеціальних податкових режимів, податкових інвестиційно-інноваційних кредитів, знижок, цільових пільг тощо. Податкові засоби із забезпечення пріоритетів регіонального розвитку запропоновані у роботі А. Тарангула [10].

### **ВИДІЛЕННЯ НЕВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧЕНА ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ**

Незважаючи на значні наукові роботи щодо обґрунтування методів і механізмів удосконалення податкової системи України, недостатньо розробленими залишаються заходи з оптимізації впливу податків на функціонування окремих сфер економіки, зокрема санаторно-курортного бізнесу. Нині відсутні системні дослідження оподаткування санаторно-курортних закладів, не визначені основні проблеми, які унеможливають ефективне податкове регулювання їхнього розвитку, не обґрунтовані напрями оптимізації оподаткування. Це зумовило доцільність нашого дослідження, визначило його мету і завдання.

Метою даного дослідження є обґрунтування напрямів оптимізації оподаткування санаторно-курортних закладів. Завдання дослідження полягають у:

- 1) оцінюванні рівня податкового тиску на санаторно-курортні заклади;
- 2) визначенні засад оптимізації найважливіших податкових платежів.

У процесі дослідження вивчено вплив податків на функціонування 18 найбільших санаторно-курортних закладів Закарпатської області у 2007—2009 рр.

### **РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Податкові платежі санаторно-курортних закладів Закарпаття є значним джерелом доходів бюджетів різних рівнів. Так, як свідчать дані табл. 1, податки і збори, сплачені лише 18 найбільшими закладами становлять від 1,5 до 1,9 % надходжень до зведеного бюджету по області. Слід зазначити, що в окремих районах, наприклад, Свалявському, значимість санаторно-курортної сфери зростає, а питома вага податкових платежів у доходах бюджету сягає 40 %.

Частка платежів із збору за забруднення навколишнього середовища, податку з власників транспортних засобів, а також місцевих податків і зборів у досліджуваних санаторно-ку-

**Таблиця 1. Частка податкових платежів досліджених санаторно-курортних закладів у сукупних надходженнях до Зведеного бюджету Закарпаття у 2007–2009 рр., %**

Показники	Роки			Відхилення 2009 р. від 2007, +,-
	2007	2008	2009	
Надходження податку на додану вартість	2,6	3,5	4,4	1,8
Відшкодування податку на додану вартість	0,8	0,5	0,2	-0,6
Податок на прибуток підприємств	1,3	1,3	2,1	0,8
Земельний податок	1,9	2,1	2,1	0,2
Плата за спеціальне використання надр	26,1	15,5	16,2	-9,9
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	6,3	7,7	8,8	2,5
Збір за забруднення навколишнього середовища	0,8	0,7	0,7	-0,1
Збір за спеціальне використання водних ресурсів	3,8	3,7	4,7	0,9
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	0,1	0,1	0,1	0,0
Місцеві податки і збори	0,5	0,4	0,4	-0,1
Прибутковий податок з громадян	2,1	0,7	0,8	-1,3
Всього	1,7	1,5	1,9	0,2

рортних закладах незначна й не перевищує 1 %. Водночас надходження з ПДВ коливаються від 2,6 до 4,4 %, збору за спеціальне використання водних ресурсів — від 3,7 до 4,7 %, збору за геологорозвідувальні роботи — від 6,3 до 8,8 %, а частка досліджуваних підприємств із плати за спеціальне використання надр подеколи перевищує чверть усіх надходжень по області.

З фіскальної точки зору найбільш значимими платежами санаторно-курортних закладів є ті, надходження до зведеного бюджету по яких, найбільшими. Проте сплата ресурсних платежів притаманна лише тим підприємствам, які мають у власному розпорядженні або видобувають певні види рекреаційних ресурсів (мінеральні води, солі тощо). Так, плату за спеціальне використання надр сплачує лише половина досліджених підприємств, збір за геологорозвідувальні роботи — до 2/3, а збір за спеціальне використання води — від 67 до 78 % закладів, про що свідчать дані табл. 2.

Поряд з тим, ПДВ, податок на прибуток підприємств, плату за землю, збір за забруднення навколишнього природного середовища сплачує переважна більшість підприємств. Отже, при оптимізації оподаткування санаторно-курортних закладів слід враховувати,

що удосконалення порядку нарахування і сплати ресурсних платежів позначиться на роботі лише частки підприємств, тоді як зміни в обкладенні основними податками вплине на роботу усієї санаторно-курортної сфери.

Оптимізація оподаткування має, перш за все, спрямовуватися на зниження надмірного податкового навантаження на діяльність санаторно-курортних закладів. У зв'язку з цим необхідно враховувати, що від 95,7 до 98,4 % у структурі податків і зборів, що сплачуються санаторно-курортними закладами, формується за рахунок лише чотирьох платежів: ПДВ, податку на прибуток підприємств, земельного податку та плати за спеціальне використання надр. Частки усіх інших податків і зборів не перевищують 1 %, що наведено у табл. 3.

У середньому по досліджуваних санаторно-курортних закладах частка ПДВ у виручці у 2007–2009 рр. коливалася від 5,7 до 8,3 %, а в окремих із них сягала у 2007 р. 13,4 %, у 2008 р. — 12,8 % та у 2009 р. — 16,5 %. Хоча такий рівень податкового навантаження не можна вважати надмірним, проте він набув у останні роки чіткої тенденції до зростання, що свідчить про погіршення умов непрямого оподаткування. Одночасно спостерігається тенденція по-

силення тиску прямих податків. Так, усереднена частка податку на прибуток у фінансовому результаті діяльності санаторно-курортних закладів за досліджуваний період зросла з 18,0 % у 2007 р. до 36,4 % у 2009 р. Поряд з тим, внаслідок відмінностей фінансового і податкового обліку, в окремих підприємствах через механізм оподаткування вилучалося понад 71–79 % прибутку.

Частина підприємств потерпала від надмірного рівня земельного і ресурсного оподаткування. Так, якщо усереднена частка земельного податку у витратах санаторно-курортних закладів становила 1,2–1,5 % у 2007–2009 рр., то в окремих із них зростала до 11 %. Плата за спеціальне використання надр у середньому становила близько 2 % у структурі витрат, а у деяких закладів сягала чверті усіх витрат діяльності.

Сукупні рівні оподаткування витрат, доходів і прибутку досліджуваних санаторно-курортних закладів Закарпаття наведені на рис. 1. Під рівнями оподаткування ми розуміємо питому вагу податків і зборів, які сплачуються за рахунок витрат, доходів або прибутку у сукупних обсягах відповідних джерел (витратах, доходах, прибутках). Так, згідно чинного законодавства серед податкових платежів санаторно-курортних закладів за рахунок витрат сплачуються майнові податки, ресурсні платежі, збори за забруднення навколишнього природного середовища й на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, місцеві податки і збори. За рахунок виручки від реалізації продукції (доходу) сплачується ПДВ, за рахунок прибутку — відповідно податок на прибуток підприємств.

Як видно з рисунку, рівень оподаткування усіх трьох означених джерел значний. До того ж слід враховувати, що санаторно-курортні заклади за рахунок витрат поряд із податками сплачують ще й внески до фондів соціального страхування. У такому разі рівень вилучення коштів через податкові й страхові механізми зростає з 2–3 до 15–17 %, що є надмірним.

Дані рисунку наочно демонструють також тенденцію посилення податкового тиску на заклади санаторно-курортної сфери, що склалася упродовж останніх років. Це погіршує умови їх функціонування та не створює стимулів до ефективної роботи і подальшого розвитку. Так, 28–39 % досліджуваних підприємств у 2007–2009 рр. були збитковими. При цьому сума збитків у 1,6–2,6 рази перевищувала суму прибутків санаторно-курортної сфери. Крім того, близько 61 % підприємств у 2009 р. скоротили обсяги надання оздоровчих послуг порівняно із 2007 р. Майже у двох третин санаторно-курортних закладів зріс борговий тягар та погіршився фінансово-економічний стан.

З цих причин метою оптимізації оподаткування санаторно-курортних закладів має бути поліпшення умов їх діяльності, сприяння підвищенню ефективності функціонування та створення стимулів для майбутнього розвитку.

Основні напрями оптимізації мають спрямовуватися на скорочення чисельності податкових платежів шляхом скасування неефективних і малозначимих із них, а також на удосконалення найважливіших податків і зборів, що сплачуються санаторно-курортними закладами.

**Таблиця 2. Частка санаторно-курортних закладів Закарпатської області, що сплачували податкові платежі у 2007–2009 рр., %**

Показники	Роки			Відхилення 2009 р. від 2007, +,-
	2007	2008	2009	
Податок на додану вартість	94,4	88,9	94,4	0,0
Частка санаторно-курортних закладів, що отримували бюджетне відшкодування з ПДВ	16,7	16,7	5,6	-11,1
Податок на прибуток підприємств	88,9	94,4	88,9	0,0
Земельний податок	83,3	83,3	88,9	5,6
Плата за спеціальне використання надр	50,0	44,4	50,0	0,0
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	61,1	61,1	66,7	5,6
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	94,4	94,4	100,0	5,6
Збір за спеціальне використання водних ресурсів	66,7	77,8	77,8	11,1
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	77,8	77,8	77,8	0,0
Комунальний податок	94,4	94,4	100,0	5,6
Інші платежі	27,8	33,3	33,3	5,5

**Таблиця 3. Структура податкових платежів санаторно-курортних закладів Закарпаття у 2007–2009 рр., %**

Показники	Роки			Відхилення 2009 р. від 2007, +,-
	2007	2008	2009	
Податок на додану вартість	69,79	73,37	73,04	3,25
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість	9,91	7,48	3,61	6,3
Податок на прибуток підприємств	21,16	19,11	17,66	-3,5
Частина чистого прибутку державних унітарних підприємств та їх об'єднань, що виділяється до бюджету	1,80	0,67	0,00	-1,8
Земельний податок	6,14	5,58	5,55	-0,59
Плата за спеціальне використання надр	8,56	6,90	5,79	-2,77
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	0,82	0,68	0,57	-0,25
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	0,32	0,24	0,18	-0,14
Збір спеціальне використання водних ресурсів	0,33	0,29	0,29	-0,04
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	0,35	0,23	0,21	-0,14
Комунальний податок	0,47	0,29	0,21	-0,26
Інші платежі	0,17	0,12	0,11	-0,06

Із введенням в дію Податкового кодексу України [11] очікується поліпшення оподаткування санаторно-курортного бізнесу. Зокрема:

1) зменшиться кількість податків і зборів, у тому числі шляхом поєднання окремих із них, як, наприклад, плати за спеціальне використання надр та збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;

2) поліпшаться умови розвитку матеріально-технічної бази та оновлення основних засобів шляхом змін порядку нарахування амортизації;

3) забезпечаться стимули щодо впровадження інновацій через застосування податкового інноваційно-інвестиційного кредиту;

4) удосконалиться механізм оподаткування доданої вартості шляхом застосування маржинального принципу оподаткування тощо.

Проте, зазначені новації, на нашу думку, є недостатніми, адже вони не спроможні будуть забезпечити належні умови функціонування та розвитку санаторно-курортних закладів. Необхідно розробити додаткові заходи із удосконалення механізмів оподаткування доданої вартості, прибутку підприємств, землі та використання надр. Так, доцільно:

— підвищити привабливість користування послугами вітчизняних санаторно-курортних закладів шляхом оптимізації рівня обкладення непрямими податками;

— поліпшити дієвість та розширити сферу застосування інноваційно-інвестиційного кредиту із податку на прибуток підприємств;

— сприяти облаштуванню території санаторно-курортних зон через стимулювання земельному оподаткуванні;

— утворити стимули раціонального й ефективного використання рекреаційних ресурсів через удосконалення порядку нарахування ресурсних платежів.

За результатами дослідження зроблено наступні висновки:

1. Податковий тиск на санаторно-курортні заклади є значним та має тенденцію до посилення. Переважним чином надмірне навантаження виникає при оподаткуванні доданої вартості, прибутку, землі та використання ресурсів. Це погіршує умови функціонування санаторно-курортних закладів, унеможлиблює їх ефективну роботу та майбутній розвиток.

2. З метою оптимізації оподаткування санаторно-курортних закладів необхідно скоротити кількість сплачуваних ними податкових платежів, а також

удосконалити механізм обкладення доданої вартості, прибутку підприємств, землі та використання ресурсів задля підвищення привабливості користування послугами вітчизняних санаторно-курортних закладів, розвитку їх матеріально-технічної бази, облаштування території, забезпечення раціонального й ефективного використання рекреаційних ресурсів.

Перспективними напрямками подальших розвідок щодо оптимізації оподаткування у сфері санаторно-курортного бізнесу є визначення оптимального рівня податкового навантаження, удосконалення концептуальних засад та обґрунтування заходів з податкового регулювання розвитку санаторно-курортних закладів.

### Література:

1. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія та практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.

2. Загорський В.С. Бюджетна система та оподаткування в Україні: проблеми розвитку: монографія / Національна академія держ. управління при Президентові України; Львівський регіональний ін-т держ. управління. — Х.: ІНЖЕК, 2008. — 285 с.

3. Лютий І., Тропіна В. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможності національної економіки // Економіка України. — 2007. — № 8. — С. 19—27.

4. Печуляк В.П. Державна податкова політика в Україні: організаційно-правові аспекти здійснення / Київський національний торговельно-економічний ун-т. — К.: КНТЕУ, 2005. — 158 с.

5. Іванов Ю.Б., Тищенко О.М., Дорожкіна Г.М., Зима О.Г., Карпова В.В. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування / Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України / Ю.Б. Іванов (заг. ред.). — Х.: ВД "ІНЖЕК", 2007. — 448 с.

6. Андрущенко В.А., Мельник В.М., Ляшенко Ю.І., Коляда Т.А., Новосад А.Я. Податкові важели та стимули розвитку господарських систем: Теоретичні засади та практика використання / Державна податкова адміністрація України; Національний ун-т держ. податкової служби України / В.А. Андрущенко (заг. ред.), В.М. Мельник (заг. ред.). — Ірпінь: Національний ун-т ДПС України, 2006. — 210 с.

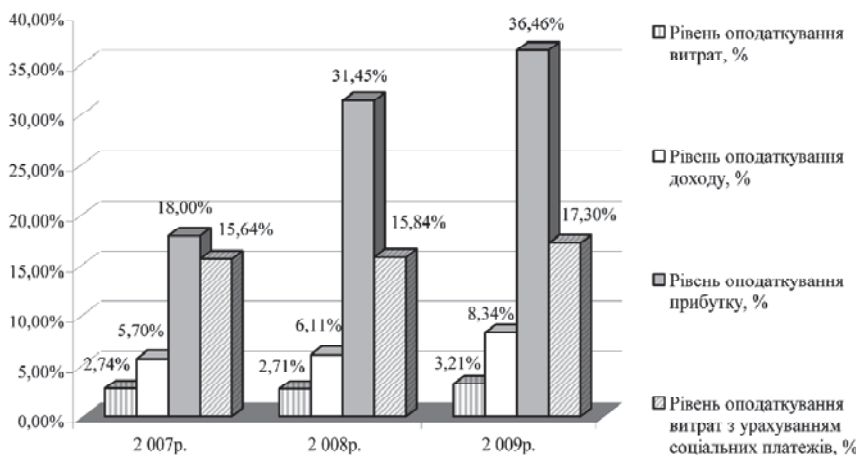
7. Лайко П.А., Жарко Р.П. Податкове регулювання підприємницької діяльності. — К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2007. — 254 с.

8. Мельник В.М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків // Фінанси України. — 2006. — № 1. — С. 31—37.

9. Опарін В.М., Фельдгольц М.М. Фіскальні засоби стимулювання економічного зростання // Фінанси України. — 2006. — № 10. — С. 61—70.

10. Тарангул Л.А. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) / Державна податкова адміністрація України; Академія держ. податкової служби України. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. — 286 с.

11. Проект Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. Стаття надійшла до редакції 26.07.2010 р.



**Рис. 1. Рівні оподаткування доходів, витрат і прибутку санаторно-курортних закладів Закарпаття у 2007–2009 рр.**