ФІНАНСИ. ПОДАТКИ. КРЕДИТ

УДК 336.02

І. О. ЛУНІНА,
професор, доктор економічних наук,
завідділом державних фінансів,
О. С. БІЛОУСОВА,
кандидат економічних наук,
провідний науковий співробітник відділу державних фінансів

ДУ "Інститут економіки та прогнозування НАН України",
вул. Панаса Мирного, 26, 01011, Київ, Україна

РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТІЙКОСТІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ

Удосконалення податкової системи з огляду на євроінтеграційний вектор розвитку України має здійснюватись у рамках формування належного економічного фундаменту і створення умов для стійкості державних фінансів і розвитку національної економіки. Проаналізовано ключові напрями реформування податку на прибуток у країнах Європи та у США, а також наслідки для державних фінансів заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Обгрунтовано напрями реформування податку на прибуток підприємств в Україні.

Ключові слова: податкова система; стійкість державних фінансів; реформування податку на прибуток підприємств; податок на виведений капітал; ставки та база оподаткування.

Бібл. 13; рис. 2; табл. 1.

UDC 336.02

INNA LUNINA,
Professor, Doctor of Econ. Sci.,
Head of the Department of Public Finances,
OLENA BILOUSOVA,
Cand. of Econ. Sci.,
Leading Researcher of the Department of Public Finances

Institute for Economics and Forecasting of the NAS of Ukraine,
26, Panasa Myrnoho St., Kyiv, 01011, Ukraine

REFORMING THE CORPORATE INCOME TAX IN THE CONTEXT OF ENSURING THE SUSTAINABILITY OF PUBLIC FINANCES

Improvement of the tax system (taking into account the European integration vector of Ukraine's development) should be carried out within the framework of the formation of an appropriate

© Луніна Інна Олександрівна (Lunina Inna), 2018; e-mail: ilunina@ukr.net;
© Білоусова Олена Станіславівна (Bilousova Olena), 2018; e-mail: bilousova.os@gmail.com.

economic foundation and creation of conditions for sustainability of public finances and development of the national economy. The key directions of the tax revenue reform in countries of Europe and the USA are analyzed. Consequences of replacing the corporate income tax with the tax on withdrawn capital for public finances are also analyzed. Directions of reforming the corporate income tax in Ukraine are substantiated.

Keywords: tax system; sustainability of public finances; reforming the corporate income tax; tax on withdrawn capital; rates and basis of taxation.

References 13; Figures 2; Table 1.

В Україні – за наявності істотних диспропорцій у системі державних фінансів і значних обсягів майбутніх боргових виплат держави у 2021–2049 рр. (згідно з умовами реструктуризації державного боргу у 2015 р. за зовнішніми запозиченнями та гарантованим державою боргом) – виникає необхідність визначити стратегічні напрями вдосконалення податкової системи з метою підвищення стійкості державних фінансів України у довгостроковій перспективі. Багато років важливим джерелом державних доходів був податок на прибуток підприємств, який у 2003–2008 рр. забезпечував понад 20–25% податкових доходів бюджету України, тоді як в останні роки на нього припадає менш як 10%.

Після фінансово-економічної кризи 2008–2009 рр., яка спричинила збільшення бюджетного дефіциту та державного боргу багатьох країн, питання забезпечення стійкості державних фінансів належать до пріоритетних напрямів фінансової політики. У багатьох державах світу, як і в Україні, важливою складовою податкових реформ стало вдосконалення політики оподаткування прибутку суб'єктів господарювання. Потреба у такому реформуванні зумовлена, зокрема, необхідністю зменшити ризики мінімізації податку, підвищити прозорість доходів і видатків корпорацій. Як показує міжнародний досвід, використання можливостей отримання податкових пільг та інших видів державної допомоги на території власної країни при одночасній реєстрації своїх підрозділів в інших країнах світу дозволяє виводити активи, що генерують дохід [1], а надалі – знижувати ефективні ставки оподаткування прибутку підприємств [2].

За висновками Дж. Стігліца, використання можливостей глобалізації (зокрема, вільного руху капіталу та активів) дозволяє – у випадках недосконалості системи оподаткування прибутку – уникати сплати податків [3]. Такі явища сформували нові ризики зменшення податкових надходжень унаслідок нездатності держави своєчасно протидіяти процесам ухилення від сплати податків. Якщо запобігання ризикам податкової оптимізації вимагає, зокрема, посилення контролю з боку незалежного наглядового органу за результативністю податкових стимулів [4], то мінімізація ризиків, пов'язаних із зміною поведінки суб'єктів господарювання, – вимагає вдосконалення податку на прибуток підприємств шляхом зміни розміру податкових ставок і умов формування податкової бази [5]. Завдання держави полягає у формуванні таких умов оподаткування, які б дозволяли державі якнайкраще фінансувати виконання своїх функцій.

Отже, **мета статті** – визначити напрями реформування податку на прибуток підприємств для забезпечення стійкості державних фінансів і підвищення конкурентоспроможності економіки України.

Останнім часом в Україні обговорюється питання про заміну податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Такий податок запроваджено

в Естонії з 2000 р. з метою створення сприятливих умов для економічної діяльності, в першу чергу, малого бізнесу [6]. Нова система оподаткування прибутку підприємств знизила витрати бізнесових структур і податкових органів на адміністрування, стимулювала ділову активність малого й середнього бізнесу. Щодо доцільності використання такого підходу до реформування податку на прибуток підприємств в Україні, то необхідно звернути увагу на ряд аспектів.

1. Внаслідок реформи податку на прибуток в Естонії відбулось істотне скорочення його надходжень – з 2% ВВП у дореформеному 1999 р. до 0,9% у 2000 р., 0,7% у 2001 р. і 1,1% у 2002 р., тобто в середньорічному обчисленні більш як у 2 рази. У наступні (2003–2006) роки середньорічний рівень бюджетних надходжень податку на прибуток (1,6% ВВП) не перевищував 75% відповідного показника дореформених (1995–1999) років (2,1% ВВП). Отже, протягом 7 років надходження податку на прибуток підприємств значно відставали від його бюджетних надходжень до реформи. Крім того, один з недоліків звільнення нерозподіленого прибутку від оподаткування полягає в тому, що це може призвести до економічної неефективності, оскільки створює стимул не розподіляти прибуток, а інвестувати його навіть у низькопродуктивні проекти [7].

2. В Україні вже з 1999 р. діє спрощена система оподаткування, обліку і звітності. З 2016 р. для юридичних осіб – суб'єктів господарювання, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 млн. грн., ставка єдиного податку становить 3% доходу (у разі сплати ПДВ) і 5% доходу (у разі включення ПДВ до складу єдиного податку) (Податковий кодекс України, п. 293.3). Платники єдиного податку звільняються від сплати, зокрема, податку на прибуток підприємств і податку на майно (в частині земельного податку) та подання відповідної податкової звітності (Податковий кодекс України, п. 297.1).

3. На період до 31 грудня 2021 р. в Україні застосовується ставка 0% для платників податку на прибуток підприємств, у яких річний дохід, визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період, не перевищує 3 млн. грн. Такі платники мають відповідати також певним критеріям (зокрема, щодо розміру заробітної плати, нарахованої кожному працівникові за кожний місяць звітного періоду, який має бути не меншим від двох мінімальних заробітних плат) (Податковий кодекс України, п. 44 Підрозділу 4 "Особливості справляння податку на прибуток підприємств" Розділу XX "Перехідні положення").

4. За даними Всесвітнього економічного форуму, в Україні – на відміну від Естонії початку 2000-х років – найважливішими факторами, що знижують конкурентоспроможність національної економіки, є не ставки податків, а корупція, нестабільність економічної політики, інфляція, неефективна державна бюрократія. Порівняно з 2007 р. посилився негативний вплив зазначених факторів, які у 2015 р. створювали головні проблеми для розвитку економічної діяльності в Україні (рис. 1).

5. Заходи щодо подальшого зниження ставки податку на прибуток або його заміни податком на виведений капітал не застосовні в Україні за існуючих складних умов, оскільки вони створюватимуть додаткові ризики зменшення бюджетних надходжень, а отже – загострення проблем бюджетного дефіциту та фінансування основних функцій держави. У 2017 р. видатки Зведеного бюджету України з обслуговування державного боргу становили 110,6 млрд. грн., що перевищує видатки на охорону здоров'я (102,4 млрд. грн.) і на підтримку економічної діяльності (102,9 млрд. грн.).

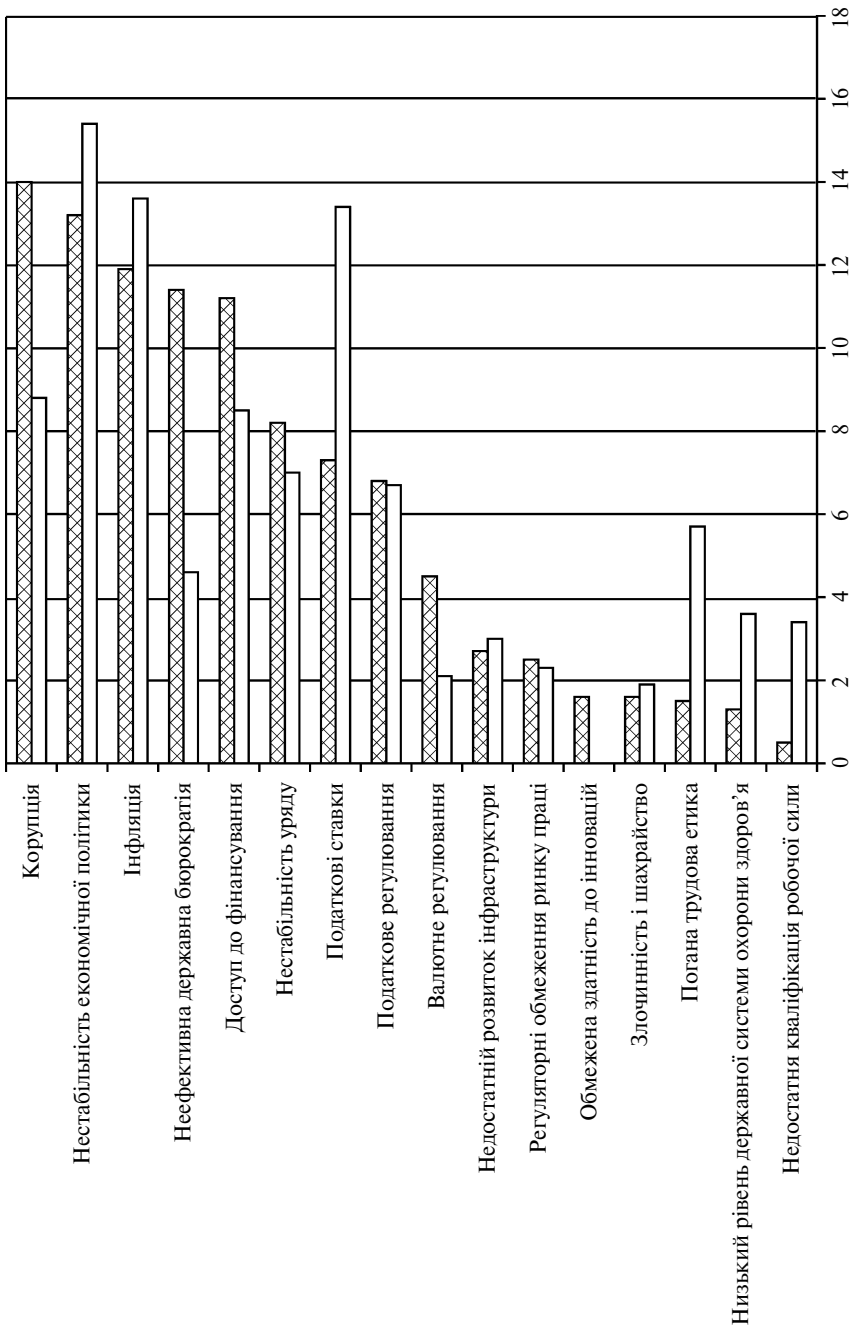

Рис. 1. Основні фактори, що створювали проблеми для ведення бізнесу в Україні у 2007 і 2015 рр.

Складено авторами за даними: The Global Competitiveness Report 2008–2009, 2016–2017.

За висновками В. Танзі та Х. Зі, для країн, які хочуть інтегруватись у світову економіку, побудова ефективної та справедливої податкової системи покликана забезпечити зростання доходів без надмірних державних запозичень, а сама ця система не повинна істотно відхилятися від податкових систем інших країн [8].

В останні десятиріччя важливою тенденцією вдосконалення податкових систем багатьох країн світу стало зменшення ставок податку на прибуток корпорацій, при одночасному розширенні податкової бази. На думку експертів ОЕСР, поєднання низьких ставок і широких податкових баз забезпечує мінімальне спотворення економічних рішень суб'єктів господарювання, а також краще адміністрування податку [9].

У 2016 р. середня ставка податку на прибуток у 188 країнах світу зменшилася до 22,5% порівняно із 30% у 2003 р. *. Зниження ставки корпоративного податку (аналога вітчизняного податку на прибуток підприємств) спостерігається в усіх регіонах світу, що зумовлено прагненням країн залучити додаткові інвестиції за рахунок поліпшення конкурентних умов економічної діяльності. У країнах ЄС ставки цього податку, встановлені законодавством, знизились у середньому на 5,3 процентного пункта – із 27,8% у 2003 р. до 22,5% у 2016 р., а надходження цього податку зросли в середньому із 2,3% до 2,5% ВВП. Ставки податку на прибуток були скорочені у 20 із 28 країн ЄС, а збільшилися вони тільки у Франції (із 35,4% до 38%, хоча у 2016 р. зменшилися до 34,4%), на Кіпрі (з 10% до 12,5%) і в Угорщині (з 19,6% до 20,6%) (табл.).

Податок на прибуток підприємств у країнах ЄС у 2003–2015 рр. *

Країни	Ставки податку на прибуток підприємств (%)				Бюджетні надходження податку на прибуток підприємств (% ВВП)		
	2003 р.	2015 р.	2016 р.	зміна у 2015 р. порівняно з 2003 р.	2003 р.	2015 р.	зміна у 2015 р. порівняно з 2003 р.
Австрія	34	25	25	–9,0	2,3	2,3	0
Бельгія	34	34	34	0,0	2,8	3,4	0,6
Болгарія	23,5	10	10	–13,5	2,7	2,1	–0,6
Великобританія	30	20	20	–10,0	2,5	2,5	0
Греція	35	29	29	–6,0	2,7	2,2	–0,5
Данія	30	23,5	22	–6,5	2,8	2,6	–0,2
Естонія	26	20	20	–6,0	1,6	2,1	0,5
Ірландія	12,5	12,5	12,5	0,0	3,6	2,7	–0,9
Іспанія	35	28	25	–7,0	3,1	2,4	–0,7
Італія	38,3	31,3	31,3	–7,0	2,2	2	–0,2
Кіпр	10	12,5	12,5	2,5	3,9	5,9	2
Латвія	19	15	15	–4,0	1,4	1,6	0,2
Литва	15	15	15	0,0	1,4	1,5	0,1
Люксембург	30,4	29,2	29,2	–1,2	7,3	4,5	–2,8
Мальта	35	35	35	0,0	4,1	6,7	2,6
Нідерланди	34,5	25	25	–9,5	2,9	2,7	–0,2
Німеччина	39,6	30,2	30,2	–9,4	1,7	2,4	0,7
Польща	27	19	19	–8,0	1,8	1,8	0
Португалія	33	29,5	29,5	–3,5	2,7	3,1	0,4
Румунія	25	16	16	–9,0	2,8	2,3	–0,5
Словаччина	25	22	22	–3,0	2,7	3,7	1
Словенія	25	17	17	–8,0	1,7	1,5	–0,2
Угорщина	19,6	20,6	20,6	1,0	2,2	1,7	–0,5
Фінляндія	29	20	20	–9,0	3,3	2,2	–1,1
Франція	35,4	38	34,4	2,6	2,1	2,6	0,5
Хорватія	20	20	20	0,0	1,9	1,9	0
Чехія	31	19	19	–12,0	4,2	3,4	–0,8

* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://taxfoundation.org/corporate-income-tax-rates-around-world-2016/.

Закінчення таблиці

Швеція.....	28	22	22	–6,0	2,1	3	0,9
ЄС-28.....	27,8	22,8	22,5	–5,0	2,3	2,5	0,2

* Складено та розраховано авторами за даними Єврокомісії.

Водночас слід звернути увагу на те, що у багатьох країнах зменшення ставок податку на прибуток супроводжувалось або збільшенням його надходжень (Португалія, Словаччина, Латвія, Німеччина, Швеція), або збереженням рівня цих надходжень (Австрія, Великобританія, Польща), або меншим скороченням надходжень порівняно із зниженням ставки аналізованого податку (Болгарія, Данія, Італія, Нідерланди, Словенія, Румунія, Чехія) завдяки реалізації заходів щодо розширення бази оподаткування.

Як відомо, згідно з документами ЄС (зокрема, Директивою про створення єдиної консолідованої бази корпоративного податку * і пропозиціями Європейського парламенту щодо застосування загальних підходів до оподаткування прибутку корпорацій [10; 11] **), здійснюється уніфікація норм формування бази оподаткування прибутку, створюються умови для упередження "агресивного податкового планування" і підвищення ефективності фінансового контролю ***.

Директива Ради ЄС 2016/1164 від 1 липня 2016 р. визначає заходи, спрямовані на протидію та запобігання ухиленням від сплати податків ****. Положення цього документа обмежують можливості платників корпоративного податку вираховувати витрати на виплату процентів по кредитах у розмірі понад 30% показника EBITDA (прибутку до вирахування процентів, податків, амортизації). Таке обмеження спрямовано проти застосування схеми фінансування, у рамках якої надається позика дочірньому підприємству та відповідно збільшуються його витрати, а отже – зменшується податок на прибуток *****.

До переліку податкових обмежень, визначених у Податковому кодексі Франції (ст. 39), включено обмеження на збитки від операцій з цінними паперами, частину витрат на операційну оренду, амортизацію основних засобів і нематеріальних активів (програмного забезпечення, патентів тощо), непогашені борги, фінансові витрати, витрати на проїзд і винагороду найманим працівникам, необов'язкові види соціального забезпечення, витрати на подарунки, харчування і розваги, благодійні внески, штрафні санкції, частину витрат на фінансові

* Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM/2016/0683 final – 2016/0336 (CNS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0683#document2.

** Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. – Brussels, 17.6.2015 COM(2015) 302 final [Електронний ресурс]. – Режим доступу : : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302.

*** Commission proposes major corporate tax reform for the EU. – 25/10/2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ec.europa.eu/ireland/news/t%C3%A1-athch%C3%B3iri%C3%BA-m%C3%B3r-ar-ch%C3%B3ras-c%C3%A1nach-corpar%C3%A1id%C3%AD-ae-molta-ag-gcoimisi%C3%BAn_en.

**** Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG.

***** ЄС продовжує боротьбу з ухиляннням від оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/yes-prodovzhuye-borotbu-z-uxilyannyam-vid-opodatkuvannya/.

інвестиції за кордоном тощо *. Водночас широко застосовуються податкові стимули, спрямовані на інвестування у запатентовані або патентоспроможні технології, амортизацію окремих видів капітальних витрат тощо **.

Законодавство Польщі обмежує вирахування витрат при визначенні бази оподаткування з податку на прибуток, зокрема – щодо процентів, нарахованих за недотримання строків погашення боргів; списання безнадійної дебіторської заборгованості; нарахованих, але несплачених процентів; процентів, комісійних і курсових різниць по кредитах, які направляються на капітальні інвестиції; штрафів, зборів, а також процентів по зобов'язаннях, які нараховано за недотримання екологічних норм, невиконання розпоряджень компетентних органів нагляду і контролю за охороною праці та технікою безпеки на виробництві; формування резервів; витрат на заходи, не пов'язані з основною діяльністю підприємства, благодійні внески, податкові штрафи і пені тощо. Крім того, при визначенні бази оподаткування не беруться до уваги амортизаційні відрахування, страхові премії та інші витрати на використання автомобіля, вартість якого перевищує 20 тис. євро ***.

У Чехії встановлено обмеження щодо вирахування витрат на оплату процентів по боргових зобов'язаннях та інших фінансових витрат, якщо йдеться про розрахунки між пов'язаними сторонами або отримувач доходу звільняється від оподаткування (або оподатковується за нижчою ставкою податку на прибуток). Не враховуються прибутки або збитки від курсових різниць, а також штрафи і пені, передбачені господарськими договорами ****.

У Словаччині для мінімізації ухилень від податку на прибуток було запроваджено (на період з 2015 р. до 1 січня 2018 р.) стягнення мінімального податку на збиткові або низькоприбуткові підприємства (за даними податкових органів, у 2012 р. податок на прибуток не сплачували близько 60% підприємств). Його розмір становив 480–2880 євро на рік (залежно від обсягів доходу від реалізації по підприємству) *****.

Більш високі ставки податку на доходи корпорацій (у 2016 р. у США – 38,9% і в Японії – 32,26% ******) зберігалися в економіках країн, які проводять активну роботу з деофшоризації доходів корпорацій і підвищення ефективності їх оподаткування. Як відомо, у США прийнято рішення про зниження з 1 січня 2018 р. ставки корпоративного податку до 21% ******* (Part I "Corporate Provisions", Sec. 13001). У новій редакції Податкового кодексу США та в інших нормативно-правових документах з питань оподаткування встановлено значний перелік обмежень щодо врахування витрат, які зменшують базу оподаткування. Зокрема, це стосуєть-

* Code général des impôts. Version consolidée au 1 mars 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577.

** Worldwide Tax Summaries [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries.html.

*** Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Art. 16. 1). 22/02/2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,3,14,14,673,174959,20180222,art-15-16m-koszty-uzyskania-przychodow.html.

**** Worldwide Tax Summaries, ibid.

***** Tax licence compromise reached [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://spectator.sme.sk/c/20048889/tax-licence-compromise-reached.html.

****** Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016. – Berlin, 2017. – Mai. – S. 19.

******* PL № 115-97H.R.1 – An Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1.

ся амортизації, що нараховується на дорогі автомобілі; витрат на оренду основних засобів; адвокатських зборів за визначеним переліком справ; витрат на розваги, корпоративний відпочинок та інші соціальні цілі, членські внески до будь-якого бізнес-клубу, проїзд працівників (до місця роботи), грошові подарунки та іншу нематеріальну особисту власність, яка кваліфікується як доходи працівників; штрафів і пені за порушення законодавства; благодійної допомоги юридичним і фізичним особам, фондам; обсягів втрат від надання позик, участі в капіталі, сумнівних боргів *.

У податкових законодавствах Республіки Корея, Китаю, Швеції, Норвегії, Фінляндії, Японії та інших країн також встановлено обмеження щодо витрат, що забезпечує розширення бази оподаткування прибутку підприємств **.

Тим часом слід звернути увагу на те, що, поряд з обмеженим вирахуванням певних видів витрат, у багатьох країнах – з метою стимулювання інноваційної діяльності приватного сектору, формування національних інноваційних систем і підвищення продуктивності національних економік – застосовуються збільшене вирахування витрат на наукові дослідження і розробки та відповідне зменшення бази оподаткування прибутку підприємств, які виконують інноваційні проекти [12].

Узагальнення підходів різних країн до оподаткування прибутку корпорацій свідчить про широке застосування при визначенні податкової бази різних обмежень щодо складу та обсягу витрат, які визначаються у системі бухгалтерського обліку. Такі обмеження призначено для формування бази стягнення податку на прибуток, що дозволяє запобігати зловживанням і краще враховувати платоспроможність суб'єктів господарювання.

В Україні ставка податку на прибуток підприємств теж скоротилася з 25% у 2003 р. до 18% у 2014–2016 рр., але, на відміну від більшості держав ЄС, це супроводжувалося зниженням його бюджетних надходжень з 5% ВВП у 2003 р. до 2% у 2015 р. і 2,5% у 2016–2017 рр. Зменшення бюджетних надходжень цього податку (на 50–60%) істотно випереджає зниження податкової ставки (на 28%), оскільки таке зниження не супроводжувалося розширенням податкової бази.

До 2015 р. в Україні при визначенні бази оподаткування прибутку підприємств, як і в багатьох інших країнах, застосовувався перелік витрат, на які коригувався фінансовий результат всіх платників податку. У 2003–2010 рр. Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" (у редакції від 22 травня 1997 р.) було встановлено обмеження щодо витрат, не пов'язаних з господарською діяльністю (на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання подарунків; придбання лотерей, участь в азартних іграх; фінансування особистих потреб фізичних осіб; придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів; сплату штрафів і/або неустойки чи пені; утримання органів управління об'єднань платників податку (включаючи утримання холдингових компаній, які є окремими юридичними осо-

* U.S. Code. Charitable, etc., contributions and gifts [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/170; Organizational expenditures [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/248; Instructions for Form 1120 / U.S. Corporation Income Tax [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.irs.gov/; https://www.irs.gov/pub/irs-prior/i1120--2014.pdf; https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p538.pdf; Worldwide Tax Summaries, ibid.

** Worldwide Tax Summaries, ibid.

бами); витрати на рекламу (до 2% від прибутку платника податку, що підлягає оподаткуванню за звітний період); гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, які реалізовані платником податку, але вартість яких не компенсується за рахунок їх покупців (до 10% від сукупної вартості таких товарів); внески на довгострокове страхування життя або будь-який вид недержавного пенсійного забезпечення тощо).

У Податковому кодексі України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI було збережено перелік основних обмежень (скорочено лише деякі положення, що ускладнювали облік і контроль за формуванням податкової бази з податку на прибуток підприємств). Податковим кодексом України (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134) передбачено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження в Україні та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємств. Проте з 2015 р. істотно зменшено перелік витрат, а також коло платників податку на прибуток, які здійснюють коригування: це підприємства, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн. грн. Обмеження витрат встановлено лише щодо сум облікової амортизації основних засобів або нематеріальних активів; уцінки і втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів; залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів у разі ліквідації або продажу такого об'єкта тощо. Це означає, що для багатьох підприємств податок на прибуток сплачується з бази оподаткування, при визначенні якої можуть враховуватись усі витрати підприємства (без будь-яких обмежень).

При застосуванні методології формування бази оподаткування (із встановленням обмежень щодо вирахування витрат) у 2003–2013 рр. надходження податку на прибуток підприємств становили 3,5–5,3% ВВП (при 4,7–5,3% ВВП у 2003–2008 рр.). Перехід на іншу методологію (зняття обмежень щодо вирахування витрат і відповідне звуження податкової бази), а також зниження ставки податку на прибуток у 2014–2015 рр. призвели до скорочення доходів від податку на прибуток підприємств до 2–2,5% ВВП у 2015–2017 рр., а також їх частки у загальній сумі податків та обов'язкових платежів сектору загального державного управління (у податкових доходах держави) з 12,3–14,7% у 2003–2008 рр. до 5,7–7,7% у 2015–2017 рр. (рис. 2), незважаючи на зменшення у цей період обсягів податкових пільг.

Таким чином, формування бази оподаткування прибутку підприємств на основі показників системи бухгалтерського обліку без встановлення належних обмежень на вирахування витрат спричинило зменшення бюджетних надходжень від цього податку та послаблення його ролі у формуванні державних доходів.

Конвергенція бухгалтерського та податкового обліків при оподаткуванні прибутку не означає відмову від встановлення обмежень на вирахування витрат при визначенні бази оподаткування податком на прибуток підприємств, а також вимагає забезпечення прозорості, достовірності та спрощення обліку і контролю.

Реформування податку на прибуток підприємств України в умовах необхідності забезпечення стійкості державних фінансів у довгостроковій перспективі та підвищення конкурентоспроможності національної економіки вимагає законодавчого закріплення належного обмеження витрат при визначенні бази оподат-

кування для всіх платників податку на прибуток та одночасного запровадження податкових пільг з метою державної підтримки інноваційно-інвестиційних проектів підприємств.

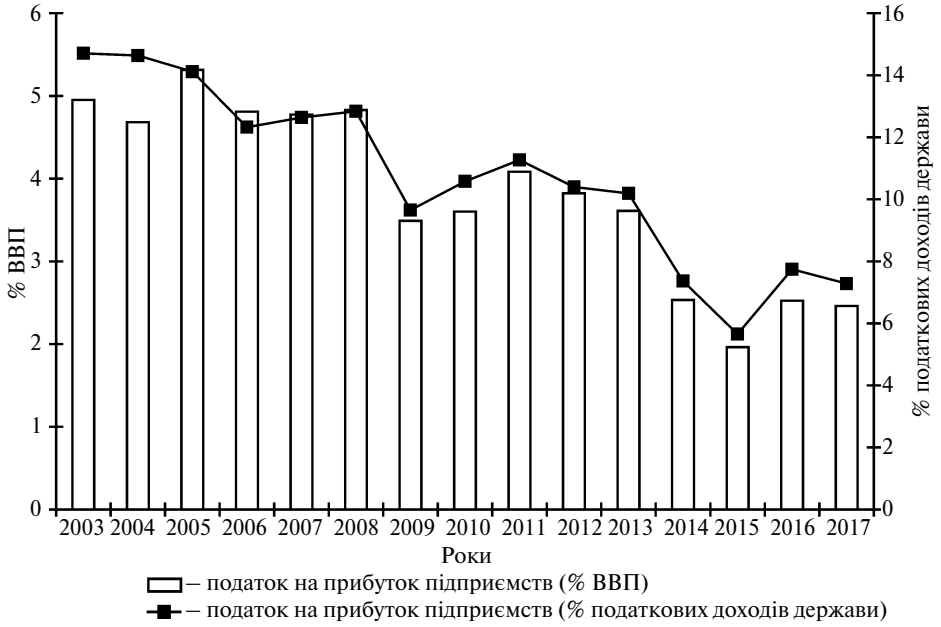

Рис. 2. Доходи від податку на прибуток підприємств в Україні у 2003–2017 рр.

Розраховано авторами за даними Державної служби статистики України та Міністерства фінансів України.

Узагальнення міжнародного досвіду стимулювання науково-технічної діяльності та реалізації інноваційних проектів суб'єктів господарювання дозволяє виокремити два основних підходи до надання пільг з податку на прибуток підприємств:

– зменшення бази оподаткування шляхом вирахування проіндексованої суми допустимих витрат на науково-технічні розробки та інноваційну діяльність;

– зменшення податку на прибуток підприємств шляхом застосування податкового кредиту для тих з них, які займаються науково-технічними розробками та інноваційною діяльністю, а також додаткової (преміальної) амортизації основних засобів для ведення такої діяльності.

Оцінки результативності використання зазначених податкових стимулів в умовах України, що базувалися на даних міжгалузевого балансу і враховували пропорції у формуванні фінансового результату, а також структуру витрат на інноваційну діяльність у машинобудуванні, виявили доцільність застосування податкових пільг у вигляді податкового кредиту та додаткової (преміальної) амортизації [13]. Це дозволить направити звільнені від оподаткування ресурси на придбання нових технологій, основних засобів і нематеріальних активів суб'єктів господарювання.

Висновки

Важливими напрямами удосконалення податку на прибуток підприємств в Україні слід вважати:

– активізацію заходів щодо деофшоризації доходів і упередження "агресивного податкового планування";

– законодавче визначення видів витрат, які не повинні зменшувати базу оподаткування (їх необхідно додавати до чистого прибутку (збитку) до оподаткування, розрахованого за даними бухгалтерського обліку) для всіх без винятку платників податку (до таких витрат треба відносити витрати на оплату штрафів за господарськими договорами, за недотримання екологічних норм, невиконання розпоряджень компетентних органів нагляду та контролю за недоліками в галузі охорони праці та техніки безпеки на виробництві та за інші порушення законодавства; витрати на виявлення і виправлення браку; витрати на розваги та відпочинок; витрати на страхування, утримання та амортизацію дорогих легкових автомобілів і нерухомості невиробничого призначення; сплачені членські внески до будь-якого клубу, організованого для ведення бізнесу, відпочинку або інших соціальних цілей; грошові подарунки, подарункові картки, страхування працівників у недержавних пенсійних фондах інших країн; заробітну плату та інші види виплат керівникам державних підприємств, які перевищують певну межу; оплату адвокатських послуг по справах, які не стосуються операційної діяльності підприємства; витрати на рекламу; обсяги втрат від надання позик, участі в капіталі, сумнівних боргів; нараховані, але несплачені проценти, процентні відрахування у розмірі понад 30% від показника EBITDA (прибуток до вирахування процентів, податків, амортизації); витрати на проценти по боргових зобов'язаннях та інші фінансові витрати; при цьому альтернативою зазначеним обмеженням може бути обмеження на частку інших витрат операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у прибутку до вирахування процентів, податків, амортизації);

– уточнення порядку перенесення збитків – податкові збитки можуть бути перенесені протягом наступних 5 податкових років; у податковому році платник податку не може вираховувати понад 50% збитків, понесених протягом року, в якому їх було задекларовано;

– запровадження податкового стимулювання наукових досліджень, розробок, інновацій та реалізації інноваційно-інвестиційних проектів підприємств.

Список використаної літератури

1. *Walczak J.* State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2015. – 2015. – April 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://taxfoundation.org/article/state-corporate-income-tax-rates-and-brackets-2015.

2. *Barro J.* Corporate Tax Reform: Focusing on Where the Money Is, Not Where the Jobs Are // The New York Times. – 2015. – February 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nytimes.com/2015/02/05/upshot/corporate-tax-reform-focusing-on-where-the-money-is-not-where-the-jobs-are.html?_r=0.

3. *Stiglitz J.* Tax avoidance fuels global inequality. – 2015. – October 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://edition.cnn.com/2015/10/09/opinions/stiglitz-tax-avoidance-globalization/.

4. *Chapman J., Zahradnik R.* Report: Reducing Budget Risks. Using data and design to make state tax incentives more predictable. – 2015. – December 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pewtrusts.org/en/research-and-analysis/reports/2015/12/reducing-budget-risks.

5. *Kopits G.* Coping with fiscal risk. Analysis and practice // OECD Journal on Budgeting. – 2014. – December 22. – Vol. 2014. – Iss.1. – P. 47–71 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.oecd-ilibrary.org/governance/coping-with-fiscal-risk_budget-14-5jxrgssdqnlt.

6. *Prohorovs A., Fainglozs L., Jonina V.* Introduction of Corporate Income Tax Deferral as an Essential Factor for Economic Development of Latvia. – Riga, University of Business, Arts and Technology RISEBA. – 2016. – P. 23–26.

7. *Finkenzeller M., Spengel Ch.* Measuring the effective levels of company taxation in the new member States: A quantitative analysis. European Commission, Taxation Papers, Working paper No. 7. – 2004. – P. 15.

8. *Tanzi V., Zee H.* Tax Policy for Developing Countries / International Monetary Fund. – 2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/.

9. *Brys B., Matthews S., Owens J.* Tax Reform Trends in OECD Countries / OECD Taxation Working Papers. – 2011. – No. 1. – P. 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-reform-trends-in-oecd-countries_5kg3h0xxmz8t-en#page1.

10. *Remeur C.* Tax policy in the EU. Taxation. In depth analysis/ European Parliamentary Research Service. Members' Research Service. – 2015. – PE549.001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf.

11. *Coughlan V.* Europe's Push For Tax Transparency Picks Up The Pace. – New York : Law360, 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.cov.com/~/media/files/corporate/publications/2015/12/europe_push_for_tax_transparency_picks_up_the_pace.pdf.

12. *Straathof B., Ladinska E.G., Kox H. LM, Mocking R.* et al. A study on R&D tax incentives: Final Report / EU Taxation Paper No. 52. – 2014. – P. 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://works.bepress.com/henk_kox/66/.

13. *Луніна І.О., Білоусова О.С., Булана О.О.* Бюджетно-податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні // Економіка і прогнозування. – 2016. – № 1. – С. 41–56.

References

1. Walczak J. State corporate income tax rates and brackets for 2015. 2015, April 21, available at: http://taxfoundation.org/article/state-corporate-income-tax-rates-and-brackets-2015.

2. Barro J. Corporate tax reform: focusing on where the money is, not where the jobs are. *The New York Times*, 2015, February 4, available at: http://www.nytimes.com/2015/02/05/upshot/corporate-tax-reform-focusing-on-where-the-money-is-not-where-the-jobs-are.html?_r=0.

3. Stiglitz J. Tax avoidance fuels global inequality. 2015, October 9, available at: http://edition.cnn.com/2015/10/09/opinions/stiglitz-tax-avoidance-globalization/.

4. Chapman J., Zahradnik R. Report: Reducing budget risks. Using data and design to make state tax incentives more predictable. 2015, December 01, available at: http://www.pewtrusts.org/en/research-and-analysis/reports/2015/12/reducing-budget-risks.

5. Kopits G. Coping with fiscal risk: analysis and practice. *OECD Journal on Budgeting*, 2014, December 22, Vol. 2014, Iss. 1, pp. 47–71, available at: http://www.oecd-ilibrary.org/governance/coping-with-fiscal-risk_budget-14-5jxrgssdqnlt.

6. Prohorovs A., Fainglozs L., Jonina V. Introduction of Corporate Income Tax Deferral as an Essential Factor for Economic Development of Latvia. Riga, University of Business, Arts and Technology RISEBA, 2016, pp. 23–26.

7. Finkenzeller M., Spengel Ch. Measuring the effective levels of company taxation in the new member states: a quantitative analysis. European Commission, Taxation Papers, Working Paper No. 7, 2004, p. 15.

8. Tanzi V., Zee H. Tax policy for developing countries. International Monetary Fund, 2001, available at: http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/.

9. Brys B., Matthews S., Owens J. Tax reform trends in OECD countries. *OECD Taxation Working Papers*, 2011, No. 1, p. 15, available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-reform-trends-in-oecd-countries_5kg3h0xxmz8t-en#page1.

10. Remeur C. Tax policy in the EU. Taxation. In-depth analysis. European Parliamentary Research Service. Members' Research Service. 2015, PE549.001, available at: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf.

11. Coughlan V. Europe's push for tax transparency picks up the pace. New York, Law360, 2015, available at: https://www.cov.com/~/media/files/corporate/publications/2015/12/europe_push_for_tax_transparency_picks_up_the_pace.pdf.

12. Straathof B., Ladinska E.G., Kox H.LM, Mocking R. et al. A study on R&D tax incentives: Final Report. EU Taxation Paper No. 52. 2014, p. 5, available at: http://works.bepress.com/henk_kox/66/.

13. Lunina I.O., Bilousova O.S., Bulana O.O. *Byudzhetno-podatkove stymulyuvannya innovatsiynoi diyal'nosti v Ukraini* [Fiscal stimulation of innovative activities in Ukraine]. *Ekonomika i prohnozuvannya – Economy and Forecasting*, 2016, No. 1, pp. 41–56 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 9 листопада 2017 р.
The article was received by the Editorial staff on November 9, 2017.