

Ганна МЕЛЬНИЧУК

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Зроблено огляд змін розміру ставок податку на прибуток корпорацій в країнах ЄС. Проаналізовано стан та структуру надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України протягом 2004–2008 рр. від суб'єктів господарювання за різними організаційно-правовими формами власності. Запропоновано шляхи подолання нерівномірності розподілу податкового навантаження між суб'єктами господарювання на основі досвіду країн Євросоюзу.

Ключові слова: *прибуток, податок на прибуток, ставка податку, податкове навантаження, Зведений бюджет України.*

В умовах посилення конкурентної боротьби між країнами світу за залучення капіталу в національну економіку, активізується процес цілеспрямованого використання державою податків на прибутки корпорацій, як таких, що здійснюють вагомий вплив на економічну активність компаній та рівень залучення прямих іноземних інвестицій [1, 46], як інструментів формування сприятливих умов для розвитку бізнесу у власній країні.

У європейських країнах, під впливом «інтенсифікації податкової конкуренції» [1, 46] між новими та старими членами ЄС, спостерігається тенденція до зниження податкового навантаження на прибутки корпорацій.

Для України, як держави, що прагне зайняти гідну позицію у світовому господарстві й стати повноправним членом європейської спільноти, питання реформування прибуткового оподаткування підприємств з урахуванням сучасних світових податкових трансформацій набуває неабиякої актуальності. Адже, саме система податкового регулювання та високі ставки оподаткування являються перешкодами для ефективного ведення бізнесу в країні [2, 152], а вищий рівень оподаткування доходів від капіталу в Україні, ніж у країнах – нових членах ЄС, виступає одним із несприятливих чинників у боротьбі за залучення іноземних інвестицій [3, 76].

Усвідомлення важливості цих обставин, а також уповільнення припливу прямих іноземних інвестицій в Україну з 5,6 % до ВВП у 2007 р. до 3,4 % до ВВП у 2008 р., виведення капіталів іноземними інвесторами у ІV кв. 2008 р. на фоні скорочення світового обсягу припливу прямих іноземних інвестицій у 2008 р. порівняно з 2007 р. на 21% [4] та спаду ділової активності в країні, цілком виправдовує *посилену увагу науковців до даного питання.*

Останнім часом, в багатьох *наукових працях* [3, 5, 6] здійснено порівняльний аналіз податку на прибуток компаній і податкового навантаження країн-членів ЄС та України, а також практики надання податкових пільг з даного податку та їх ефективності. Активно досліджуються питання посилення ролі податку на прибуток підприємств в Україні як інструменту стимулювання інвестиційної активності й технічного оновлення виробництва [7]. В окремих наукових працях [7] зазначається, що суттєвим недоліком нинішньої податкової системи залишається значна нерівномірність розподілу податкового навантаження на господарюючі суб'єкти внаслідок масштабного ухилення від сплати

податків та наявності необґрунтованих податкових пільг, однак питання розподілу податкового навантаження на прибутки між підприємствами різних форм власності залишається мало дослідженим.

Метою написання статті є аналіз розподілу податкового навантаження на прибуток між суб'єктами господарювання за різними формами власності і видами економічної діяльності в Україні та обґрунтування окремих напрямів подолання існуючих диспропорцій.

Проведені дослідження науковців щодо реакції підприємств на різного роду податкові новації довели високу ефективність зниження ставки податку на прибуток підприємств. Зокрема, такі заходи «здійснюють помірний позитивний вплив на виробництво традиційної та освоєння нової продукції, а також зниження заборгованості», суттєво позначаються на «політиці підприємств у намірах щодо збільшення інвестицій в основні фонди, а отже переходу підприємств до інвестиційної стратегії розширення та диверсифікації виробництва» [8, 17].

В цілому у світі зниження ставки податку на прибуток компаній стало найпопулярнішим заходом реформ у 2006 році (71% від загального числа заходів) і було здійснено в 60 країнах [6].

Якщо в Україні ставка податку на прибуток підприємств залишається незмінною з 2004 року, то для європейських країн характерною є тенденція до зниження ставок даного податку (табл. 1).

Таблиця 1

**Зниження ставок податку на прибуток корпорацій в країнах ЄС
за період 2004–2008 рр. [6, 9]**

Країна	2004-2005 рр.	2006-2007 рр	2007-2008 рр.
Болгарія		3 15 до 10 %	
Греція	3 35 до 29 %	3 29 до 25 %	
Данія			3 28 до 25 %
Іспанія		3 35 до 32,5 %	3 32,5 до 30 %
Італія			3 33 до 27,5 %
Нідерланди	3 31,5 до 29,6 %	3 29,6 до 25,5 %	
Німеччина			3 25 до 15 %
Португалія		3 27,5 до 26,5 %	
Словенія		3 25 до 23 %	
Чехія			3 24 до 21 %

Причиною цього є те, що оподаткування прибутку корпорацій в ЄС не підлягає вимогам загальної гармонізації, так як непрямі податки, а тому маніпулювання величиною податкової ставки, що контролюється на національному рівні, «...за умов відсутності міждержавних бар'єрів на шляху зовнішньої торгівлі та руху факторів виробництва» [1, 45], «принципової схожості внутрішніх умов ведення бізнесу» [1, 44] дозволяє впливати на процеси переміщення ділової активності та на її концентрацію у певних країнах.

Статистичні дані засвідчують фіскальну ефективність зниження рівня оподаткування корпоративним податком в європейських країнах, зокрема:

– у Чехії податкові надходження зросли на 2% після зниження ставки податку на прибуток корпорацій у 2004–2005 роках;

– у Греції відбулось зростання надходжень від податку на прибуток корпорацій з 4 до 5% у ВВП після зниження ставки податку у 2005 році [6].

Величина ставки податку на прибуток підприємств в Україні, порівняно з європейськими країнами, є досить прийнятною. У 2007 р. лише у 12 країнах ЄС нормативні податкові ставки були менші, ніж в Україні. Вищі нормативні ставки податку на прибуток корпорацій характерні для високорозвинених країн - Німеччини, Великої

Британії, Франції та Фінляндії. Однак наявні в країнах ЄС пільги інвестиційно-інноваційного характеру призводять до суттєвого зменшення податкового тягаря на прибутки корпорацій [10, 59–60]. В Україні ж значна кількість пільг з податку на прибуток підприємств (станом на 1 березня 2008 року налічувалось 64 пільги) [11, 52] – «роблять його неефективним для певних категорій суб'єктів господарювання на користь інших» [12, 15].

Згідно з результатами досліджень, проведених World Bank Group та PriceWaterhouseCoopers, розмір узагальненої податкової ставки податку на прибуток корпорацій (як відсотку від комерційного прибутку) серед країн-членів ЄС у 2007-2008 рр., нижчий, ніж в Україні – 12,2 % у 2007 р. та 11,5 % у 2008 р., характерний лише для таких країн як Бельгія, Болгарія, Естонія, Латвія, Литва, Румунія, Словаччина, Угорщина, Франція, Чехія та Люксембург (у 2008 році).

Зростання узагальненої податкової ставки податку на прибуток корпорацій серед країн ЄС у періоді, що аналізується, спостерігалось лише в Бельгії – з 5,4 до 5,9 %, Німеччині – з 21,6 до 22,7 %, Польщі – з 12,6 до 13,0 %, Угорщині – з 7,9 до 9,1 % та Чехії – з 5,9 до 6,0 % [6, 9].

Водночас, аналіз взаємозв'язку рейтингу країни за складністю сплати податків з показниками, що безпосередньо пов'язані з оподаткуванням прибутку компаній – узагальнена податкова ставка податку на прибуток корпорацій, кількість сплат даного податку на рік, час, що затрачається на ведення, складання та подання податкової звітності з податку на прибуток, засвідчує, що сам корпоративний податок не є визначальним для ведення бізнесу, адже вищі рейтинги за легкістю сплати податків в європейських країнах отримали країни, в яких узагальнена податкова ставка податку на прибуток корпорацій вища, ніж в Україні.

До п'ятірки лідерів, де найпростіше та найскладніше сплачувати податки, серед країн ЄС ввійшли країни як з низьким значенням узагальненої ставки податку на прибуток корпорацій, так і з високим (табл. 2).

Таблиця 2

Рейтинг країн ЄС, де найпростіше та найскладніше сплачувати податки у 2007-2008 рр. та величина узагальненої податкової ставки податку на прибуток корпорацій [6, 9]

Найпростіше			Найскладніше		
Країна	Ранг	Узагальнена податкова ставка податку на прибуток корпорацій, % від комерційного прибутку	Країна	Ранг	Узагальнена податкова ставка податку на прибуток корпорацій, % від комерційного прибутку
2007 рік					
Ірландія	6	14,2	Італія	122	30,8
Великобританія	12	21,3	Словаччина	122	9,0
Данія	13	28,0	Польща	125	12,7
Люксембург	17	16,7	Угорщина	127	7,9
Латвія	20	2,2	Румунія	134	10,4
2008 рік					
Ірландія	6	14,2	Чехія	118	6,0
Данія	13	23,5	Словаччина	126	6,8
Люксембург	14	4,0	Італія	128	28,0
Великобританія	16	21,0	Польща	142	13,0
Нідерланди	30	21,8	Румунія	146	10,4

Разом із тим, хоча «...у багатьох вітчизняних працях західні податкові системи ставлять у приклад для наслідування» [11, 47], серед країн Євросоюзу в десятку країн-лідерів за легкістю сплати податків у 2007 та 2008 роках входить лише Ірландія, що посідає 6 місце у рейтингу. Тому варто не сліпо копіювати досвід європейських країн, а «краще з досвіду застосовувати, зважаючи на конкретні особливості економіки нашої держави» [13, 39].

У першу чергу, варто звернути увагу на ту обставину, що «податкова система розвинутих держав містить правові норми та інструменти, що виключають економічно невиправдане оподаткування, внаслідок якого податкова система втрачає стимулюючий потенціал» [7, 58]. У той час як вітчизняна податкова система загалом, й податок на прибуток підприємств зокрема, не повною мірою виконують стимулюючу функцію.

В Україні податок на прибуток підприємств виступає, передусім, вагомим джерелом формування доходів бюджету – в середньому за 2004–2008 рр. надходження від даного податку становили 22% від загальних податкових надходжень до зведеного бюджету (табл. 3.).

Таблиця 3

**Надходження податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету
України за період 2004–2008 рр. [14, 15]**

Показник	2004	2005	2006	2007	2008
Доходи зведеного бюджету, млрд. грн	91,5	134,1	171,8	219,9	297,9
Податкові надходження, млрд. грн.	63,2	98,1	125,7	161,3	227,2
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	16,2	23,5	26,2	34,4	47,9
Податок на прибуток підприємств, у % до ВВП	4,7	5,3	4,8	4,8	5,03
Податок на прибуток, у % до доходів зведеного бюджету	17,7	17,5	15,2	15,6	16,1
Податок на прибуток, у % до загальних податкових надходжень	25,6	24	20,8	18,3	21,2

Як свідчать статистичні дані, питома вага податку на прибуток підприємств у доходах зведеного бюджету не є стабільною. Нелогічним є зростання надходжень від податку на прибуток на 0,23% по відношенню до ВВП в 2008 році, порівняно з 2007 роком, в умовах сповільнення темпів зростання фінансових результатів підприємств до оподаткування з 178,2% у 2007 р. до 44,5% у 2008 р. та зростання кількості збиткових підприємств з 32,5% до 33,9% відповідно [16].

Таким чином, на фоні зниження ділової активності суб'єктів господарювання та погіршення фінансових показників їх діяльності відбувається зростання податкового навантаження на сумлінних, прибуткових суб'єктів господарювання.

Окрім того, аналіз структури надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України в 2004–2008 рр. у розрізі підприємств і організацій за організаційно-правовими формами господарювання (табл. 4.) свідчить, що в середньому у 2005–2008 рр. більшу частку надходжень з податку на прибуток підприємств – 88,2%, забезпечують:

- приватні підприємства – 58,2%;
- підприємства і організації, що перебувають в державній власності – 14,4%;
- підприємства, створені за участю іноземних інвесторів – 15,7%.

Таблиця 4

Структура надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України за період 2004-2008 рр. від суб'єктів господарювання за різними формами власності [17]

(у відсотках)

Показник	2004	2005	2006	2007	2008*
Податок на прибуток підприємств	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Податок на прибуток підприємств і організацій, що перебувають в державній власності	16,0	17,9	14,5	12,9	12,1
Податок на прибуток підприємств і організацій, що належать до комунальної власності	0,8	0,8	1,2	1,3	1,0
Податок на прибуток приватних підприємств	2,3	60,2	57,7	56,4	58,4
Податок на прибуток підприємств, створених за участю іноземних інвесторів	16,2	14,6	15,8	17,6	14,7
Податок на прибуток іноземних юридичних осіб	1,0	1,2	1,6	1,7	2,3
Податок на прибуток підприємств інших форм власності	63,7	5,3	9,2	10,1	11,5

Примітка: Розраховано за даними Звіту про виконання Зведеного бюджету України станом на 1 липня 2008 року.

Згідно до даних ЄДРПОУ, питома вага приватних, державних та спільних підприємств у загальній кількості суб'єктів господарювання складає приблизно 24% і спостерігається тенденція до її зниження – з 24,77% у 2004 р. до 23,81% у 2008 р. Така динаміка характерна для кожної окремо групи підприємств (табл. 5.).

Таблиця 5

Структура суб'єктів ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання [14]

(на початок року, у відсотках)

Показник	2004	2005	2006	2007	2008
Всього суб'єктів ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Разом державних, приватних та спільних підприємств, в тому числі:	24,77	24,54	24,38	23,91	23,81
Приватних підприємств	23,38	23,25	23,18	22,81	22,77
Державних підприємств	0,82	0,76	0,71	0,65	0,61
Спільних підприємств	0,57	0,53	0,49	0,45	0,43

При цьому, якщо врахувати, що, за даними ДПА, станом на 01.07.09 із загальної кількості приватних підприємств сплачують податки 54,7%, державних – 66%, спільних – 19,6% [14], можна зробити висновок про посилення нерівномірності розподілу податкового навантаження та його підвищення на сумлінних суб'єктів господарювання державного сектору та приватного бізнесу.

Таким чином, чітко вираженим недоліком системи оподаткування прибутку підприємств в Україні є нерівномірне податкове навантаження на господарюючі суб'єкти за формами власності, і, відповідно, за різними видами економічної діяльності, так як у середньому 74% усіх приватних та 59,5% усіх державних підприємств у 2006–2008 рр. належало до таких галузей як: промисловість; будівництво; оптова й роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту; операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам [14].

Останнє підтверджує необхідність здійснення реформування системи оподаткування прибутку підприємств у напрямі усунення нерівномірності розподілу податкового

навантаження на прибутки між суб'єктами господарювання, що розглядається можливим за рахунок реалізації заходів, спрямованих на розвиток конкуренції, стимулювання модернізації виробництва з метою зменшення кількості збиткових підприємств та розміру отриманих збитків.

Заслужують на увагу пропозиції науковців щодо надання податкових преференцій усім, без винятку, суб'єктам господарювання за умови виконання ними наступних вимог:

1) «зниження собівартості продукції протягом тривалого періоду (2–3 роки) шляхом упровадження прогресивних технологій, спрямованих на економію матеріальних, трудових, енергетичних та інших видів ресурсів;

2) постійного спрямування значної частини коштів на оновлення асортименту й підвищення якості продукції;

3) вкладення коштів в інтелектуальний капітал» [18, 62].

Разом з тим, слушним є здійснення заходів зі стимулювання ефективної діяльності іноземних підприємств та підприємств з іноземними інвестиціями не за рахунок надання специфічних пільг, а шляхом забезпечення відповідності вітчизняного законодавства європейському Кодексові оподаткування підприємницької діяльності [5, 59].

Перспективами *подальших досліджень* у даному напрямку мають стати питання запозичення у вітчизняну практику європейського досвіду корпоративного оподаткування в частині застосування різноманітних параметрів при стягненні податку з метою усунення нерівномірності податкового навантаження на підприємства за різноманітними організаційно-правовими формами власності.

Література

1. Бозуленко О. Щодо регулювання податкової конкуренції на міжнародному рівні / *Економіст*. – 2008. – № 4. – С. 44–47.
2. Бурленко І. М. Податкова система як інструмент інноваційно-інвестиційного розвитку України // *Актуальні проблеми економіки*. – 2008. – № 3 (81). – С. 150–159.
3. Соколовська А. М. *Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання* // *Фінанси України*. – 2008. – № 1. – С. 65–76.
4. <http://www.niisp.gov.ua/articles/152/>
5. Шевчук В. О., Римарська Р. Ю. Уніфікація податкових систем країн Європейського союзу як критерій поглиблення інтеграції // *Фінанси України*. – 2009. – № 12. – С. 49–59.
6. «*Paying Taxes 2009 – The global Picture*» – <http://www.doingbusiness.org/>
7. Швець І., Следь О. Застосування регресивного оподаткування прибутку для стимулювання технічного оновлення виробництва // *Економіка України*. – 2008. – № 11. – С. 58–67.
8. Пасічник В. А. Вплив бюджетно-податкової політики на утворення та розподіл доходу основних секторів економіки // *Наукові праці НДФІ*. – 2008. – № 3 (44). – С. 9–21.
9. «*Paying Taxes 2008 – The global Picture*» – <http://www.doingbusiness.org/>
10. *Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія* / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.; За ред. З. С. Варналій. – Київ: Знання, 2008. – 675 с.
11. Ткаченко В. Особливості структури податкової системи України // *Економіст*. – 2008. – № 9. – С. 46–51.
12. Онуфрик М. С. *Порівняльний аналіз податкових систем і податкового*

- навантаження країн-членів ЄС та України // *Економіка та держава*. – 2006. – № 11. – С. 14–18.
13. Паєнтко Т. В. Гармонізація прибуткового оподаткування // *Фінанси України*. – 2005. – № 3. – С. 37–43.
14. <http://www.ukrstat.gov.ua>.
15. <http://www.minfin.gov.ua/document/>
16. http://www.minfin.gov.ua/document/Stat_01_2009.pdf
17. Звіти про виконання Зведеного бюджету України за період 2004–2008 рр. – <http://www.minfin.gov.ua/document>
18. Філюк Г. М. Вплив бюджетно-податкової політики на трансформацію ринкових структур в Україні // *Фінанси України*. – 2009. – № 5 – С. 56–65.

Редакція отримала матеріал 16 грудня 2009 р.