

ФИНАНСЫ. НАЛОГИ. КРЕДИТ

УДК 336.02

И. А. ЛУНИНА,
профессор, доктор экономических наук,
завотделом государственных финансов,
Е. С. БЕЛОУСОВА,
кандидат экономических наук,
ведущий научный сотрудник отдела государственных финансов

ГУ “Институт экономики и прогнозирования НАН Украины”,
ул. Панаса Мирного, 26, 01011, Киев, Украина

**РЕФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ
В КОНТЕКСТЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОСТИ
ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ**

Совершенствование налоговой системы с учетом евроинтеграционного вектора развития Украины должно осуществляться в рамках формирования надлежащего экономического фундамента и создания условий для устойчивости государственных финансов и развития национальной экономики. Проанализированы ключевые направления реформирования налога на прибыль в странах Европы и в США, а также последствия для государственных финансов замены налога на прибыль предприятий налогом на выведенный капитал. Обоснованы направления реформирования налога на прибыль предприятий в Украине.

Ключевые слова: налоговая система; устойчивость государственных финансов; реформирование налога на прибыль предприятий; налог на выведенный капитал; ставки и база налогообложения.

Библ. 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

© Лунина Инна Александровна (Lunina Inna), 2018; e-mail: ilunina@ukr.net;

© Белоусова Елена Станиславовна (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 Consequences of replacing the corporate income tax with the tax on withdrawn capital for public finances are also analyzed.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 Украине – при наличии существенных диспропорций в системе государственных финансов и значительных объемов предстоящих долговых выплат государства в 2021–2049 гг. (согласно условиям реструктуризации государственного долга в 2015 г. по внешним заимствованиям и гарантированному государством долгу) – возникает необходимость определить стратегические направления совершенствования налоговой системы в целях повышения устойчивости государственных финансов Украины в долгосрочной перспективе. Много лет важным источником государственных доходов был налог на прибыль предприятий, который в 2003–2008 гг. обеспечивал свыше 20–25% налоговых доходов бюджета Украины, тогда как в последние годы на него приходится менее 10%.

После финансово-экономического кризиса 2008–2009 гг., который повлек за собой увеличение бюджетного дефицита и государственного долга многих стран, вопросы обеспечения устойчивости государственных финансов относятся к приоритетным направлениям финансовой политики. Во многих государствах мира, как и в Украине, важной составляющей налоговых реформ стало совершенствование политики налогообложения прибыли субъектов хозяйствования. Потребность в таком реформировании обусловлена, в частности, необходимостью уменьшить риски минимизации налога, повысить прозрачность доходов и расходов корпораций. Как показывает международный опыт, использование возможностей получения налоговых льгот и других видов государственной помощи на территории собственной страны при одновременной регистрации своих подразделений в других странах мира позволяет выводить активы, генерирующие доход [1], а в дальнейшем – снижать эффективные ставки налогообложения прибыли предприятий [2].

Согласно выводам Дж. Стиглица, использование возможностей глобализации (в частности, свободного движения капитала и активов) позволяет – в случаях несовершенства системы налогообложения прибыли – избегать уплаты налогов [3]. Такие явления сформировали новые риски уменьшения налоговых поступлений вследствие неспособности государства своевременно противодействовать процессам уклонения от уплаты налогов. Если предотвращение рисков налоговой оптимизации требует, в частности, усиления контроля со стороны независимого наблюдательного органа за результативностью налоговых стимулов [4], то минимизация рисков, связанных с изменением поведения субъектов хозяйствования, – требует совершенствования налога на прибыль предприятий путем изменения размера налоговых ставок и условий формирования налоговой базы [5]. Задача государства заключается в формировании таких условий налогообложения, которые бы позволяли государству наилучшим образом финансировать выполнение своих функций.

Следовательно, **цель статьи** – определить направления реформирования налога на прибыль предприятий для обеспечения устойчивости государственных финансов и повышения конкурентоспособности экономики Украины.

В последнее время в Украине обсуждается вопрос о замене налога на прибыль предприятий налогом на выведенный капитал. Такой налог введен в Эстонии с 2000 г. в целях создания благоприятных условий для экономической деятельности, в первую очередь, малого бизнеса [6]. Новая система налогообложения прибыли предприятий снизила затраты бизнесовых структур и налоговых органов на администрирование, стимулировала деловую активность малого и среднего бизнеса. Что касается целесообразности использования такого подхода к реформированию налога на прибыль предприятий в Украине, то необходимо обратить внимание на ряд аспектов.

1. Вследствие реформы налога на прибыль в Эстонии произошло существенное сокращение его поступлений – с 2% ВВП в дореформенном 1999 г. до 0,9% в 2000 г., 0,7% в 2001 г. и 1,1% у 2002 г., то есть в среднегодовом исчислении более чем в 2 раза. В последующие (2003–2006) годы среднегодовой уровень бюджетных поступлений налога на прибыль (1,6% ВВП) не превышал 75% соответствующего показателя дореформенных (1995–1999) лет (2,1% ВВП). Следовательно, в течение 7 лет поступления налога на прибыль предприятий значительно отставали от его бюджетных поступлений до реформы. Кроме того, один из недостатков освобождения нераспределенной прибыли от налогообложения заключается в том, что это может привести к экономической неэффективности, поскольку создает стимул не распределять прибыль, а инвестировать ее даже в низкопродуктивные проекты [7].

2. В Украине уже с 1999 г. действует упрощенная система налогообложения, учета и отчетности. С 2016 г. для юридических лиц – субъектов хозяйствования, у которых в течение календарного года объем дохода не превышает 5 млн. грн., ставка единого налога составляет 3% дохода (в случае уплаты НДС) и 5% дохода (в случае включения НДС в состав единого налога) (Налоговый кодекс Украины, п. 293.3). Плательщики единого налога освобождаются от уплаты, в частности, налога на прибыль предприятий и налога на имущество (в части земельного налога) и подачи соответствующей налоговой отчетности (Налоговый кодекс Украины, п. 297.1).

3. На период до 31 декабря 2021 г. в Украине применяется ставка 0% для плательщиков налога на прибыль предприятий, у которых годовой доход, определенный по правилам бухгалтерского учета за последний годовой отчетный период, не превышает 3 млн. грн. Такие плательщики должны соответствовать также определенным критериям (в частности, в отношении размера заработной платы, начисленной каждому работнику за каждый месяц отчетного периода, который должен быть не меньше двух минимальных заработных плат) (Налоговый кодекс Украины, п. 44 Подраздела 4 “Особенности взимания налога на прибыль предприятий” Раздела XX “Переходные положения”).

4. По данным Всемирного экономического форума, в Украине – в отличие от Эстонии начала 2000-х годов – важнейшими факторами, снижающими конкурентоспособность национальной экономики, являются не ставки налогов, а коррупция, нестабильность экономической политики, инфляция, неэффективная государственная бюрократия. По сравнению с 2007 г. усилилось негативное влияние указанных факторов, которые в 2015 г. создавали главные проблемы для развития экономической деятельности в Украине (рис. 1).

5. Меры по дальнейшему снижению ставки налога на прибыль или его замене налогом на выведенный капитал не применимы в Украине в существующих сложных условиях, поскольку они будут создавать дополнительные риски уменьшения бюджетных поступлений, а следовательно – обострения проблем бюджетного дефицита и финансирования основных функций государства. В 2017 г. расходы

Сводного бюджета Украины по обслуживанию государственного долга составили 110,6 млрд. грн., что превышает затраты на здравоохранение (102,4 млрд. грн.) и на поддержку экономической деятельности (102,9 млрд. грн.).

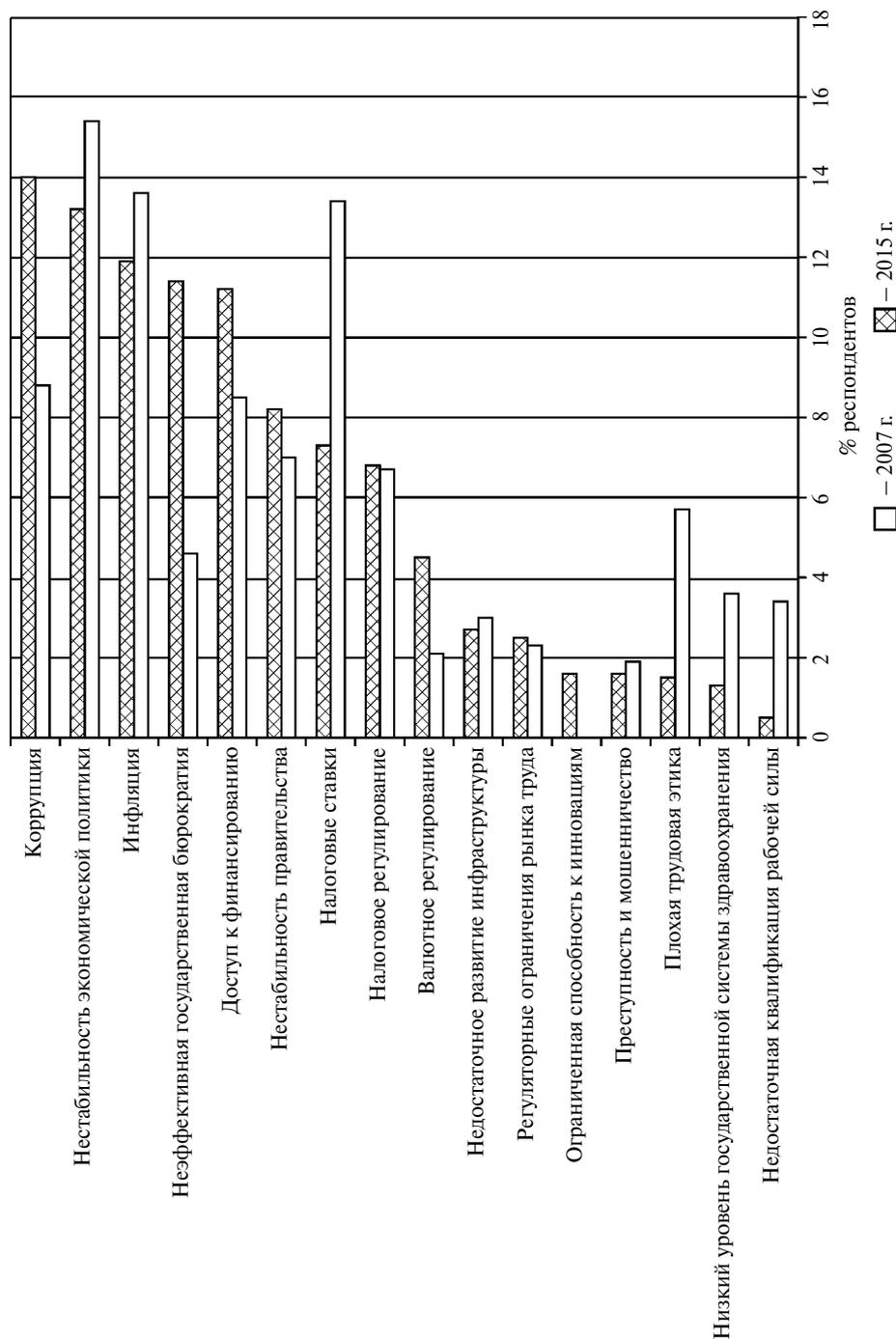


Рис. 1. Основные факторы, создававшие проблемы для ведения бизнеса в Украине в 2007 и 2015 гг.

Составлено авторами по данным: The Global Competitiveness Report 2008–2009, 2016–2017.

По выводам В. Танзи и Х. Зи, для стран, желающих интегрироваться в мировую экономику, построение эффективной и справедливой налоговой системы призвано обеспечить рост доходов без чрезмерных государственных заимствований, а сама эта система не должна существенно отклоняться от налоговых систем других стран [8].

В последние десятилетия важной тенденцией совершенствования налоговых систем многих стран мира стало уменьшение ставок налога на прибыль корпораций, при одновременном расширении налоговой базы. По мнению экспертов ОЭСР, сочетание низких ставок и широких налоговых баз обеспечивает минимальное искажение экономических решений субъектов хозяйствования, а также лучшее администрирование налога [9].

В 2016 г. средняя ставка налога на прибыль в 188 странах мира уменьшилась до 22,5% по сравнению с 30% в 2003 г. *. Снижение ставки корпоративного налога (аналога отечественного налога на прибыль предприятий) наблюдается во всех регионах мира, что обусловлено стремлением стран привлечь дополнительные инвестиции за счет улучшения конкурентных условий экономической деятельности. В странах ЕС ставки этого налога, установленные законодательством, снизились в среднем на 5,3 процентного пункта – с 27,8% в 2003 г. до 22,5% в 2016 г., а поступления этого налога выросли в среднем с 2,3% до 2,5% ВВП. Ставки налога на прибыль были сокращены в 20 из 28 стран ЕС, а увеличились они только во Франции (с 35,4% до 38%, хотя в 2016 г. уменьшились до 34,4%), на Кипре (с 10% до 12,5%) и в Венгрии (с 19,6% до 20,6%) (табл.).

Налог на прибыль предприятий в странах ЕС в 2003–2015 гг. *

Страны	Ставки налога на прибыль предприятий (%)				Бюджетные поступления налога на прибыль предприятий (% ВВП)		
	2003 г.	2015 г.	2016 г.	изменение в 2015 г. по сравнению с 2003 г.	2003 г.	2015 г.	изменение в 2015 г. по сравнению с 2003 г.
Австрия.....	34	25	25	-9,0	2,3	2,3	0
Бельгия.....	34	34	34	0,0	2,8	3,4	0,6
Болгария.....	23,5	10	10	-13,5	2,7	2,1	-0,6
Великобритания...	30	20	20	-10,0	2,5	2,5	0
Греция.....	35	29	29	-6,0	2,7	2,2	-0,5
Дания.....	30	23,5	22	-6,5	2,8	2,6	-0,2
Эстония.....	26	20	20	-6,0	1,6	2,1	0,5
Ирландия.....	12,5	12,5	12,5	0,0	3,6	2,7	-0,9
Испания.....	35	28	25	-7,0	3,1	2,4	-0,7
Италия.....	38,3	31,3	31,3	-7,0	2,2	2	-0,2
Кипр.....	10	12,5	12,5	2,5	3,9	5,9	2
Латвия.....	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
Нидерланды.....	34,5	25	25	-9,5	2,9	2,7	-0,2
Германия.....	39,6	30,2	30,2	-9,4	1,7	2,4	0,7
Польша.....	27	19	19	-8,0	1,8	1,8	0
Португалия.....	33	29,5	29,5	-3,5	2,7	3,1	0,4
Румыния.....	25	16	16	-9,0	2,8	2,3	-0,5
Словакия.....	25	22	22	-3,0	2,7	3,7	1

* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://taxfoundation.org/corporate-income-tax-rates-around-world-2016/>.

Окончание таблицы

Словения.....	25	17	17	-8,0	1,7	1,5	-0,2
Венгрия.....	19,6	20,6	20,6	1,0	2,2	1,7	-0,5
Финляндия.....	29	20	20	-9,0	3,3	2,2	-1,1
Франция.....	35,4	38	34,4	2,6	2,1	2,6	0,5
Хорватия.....	20	20	20	0,0	1,9	1,9	0
Чехия.....	31	19	19	-12,0	4,2	3,4	-0,8
Швеция.....	28	22	22	-6,0	2,1	3	0,9
ЕС-28.....	27,8	22,8	22,5	-5,0	2,3	2,5	0,2

* Составлено и рассчитано авторами по данным Еврокомиссии.

В то же время следует обратить внимание на то, что во многих странах уменьшение ставок налога на прибыль сопровождалось или увеличением его поступлений (Португалия, Словакия, Латвия, Германия, Швеция), или сохранением уровня этих поступлений (Австрия, Великобритания, Польша), или меньшим сокращением поступлений по сравнению со снижением ставки анализируемого налога (Болгария, Дания, Италия, Нидерланды, Словения, Румыния, Чехия) благодаря реализации мер по расширению базы налогообложения.

Как известно, в соответствии с документами ЕС (в частности, с Директивой о создании единой консолидированной базы корпоративного налога * и предложениями Европейского парламента по применению общих подходов к налогообложению прибыли корпораций [10; 11] **), осуществляется унификация норм формирования базы налогообложения прибыли, создаются условия для упреждения “агрессивного налогового планирования” и повышения эффективности финансового контроля ***.

Директива Совета ЕС 2016/1164 от 12 июля 2016 г. определяет меры, направленные на противодействие уклонениям от уплаты налогов и предотвращение таких уклонений ****. Положения этого документа ограничивают возможности плательщиков корпоративного налога вычитать затраты на выплату процентов по кредитам в размере свыше 30% показателя EBITDA (прибыли до вычета процентов, налогов, амортизации). Такое ограничение направлено против применения схемы финансирования, в рамках которой предоставляется заем дочернему предприятию и соответственно увеличиваются его затраты, а следовательно — уменьшается налог на прибыль *****.

* Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM/2016/0683 final – 2016/0336 (CNS) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>.

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

**** 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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG.

***** ЕС продовжує боротьбу з ухилянням від оподаткування [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/yes-prodovzhuye-borotbu-z-uxilyannam-vid-opodatkuvannya/>.

В перечень налоговых ограничений, определенных в Налоговом кодексе Франции (ст. 39), включены ограничения на убытки от операций с ценными бумагами, часть затрат на операционную аренду, амортизация основных средств и нематериальных активов (программного обеспечения, патентов и т. п.), непогашенные долги, финансовые затраты, затраты на проезд и вознаграждение наемным работникам, необязательные виды социального обеспечения, расходы на подарки, питание и развлечения, благотворительные взносы, штрафные санкции, часть затрат на финансовые инвестиции за рубежом и т. п. *. В то же время широко применяются налоговые стимулы, направленные на инвестирование в запатентованные или патентоспособные технологии, амортизацию отдельных видов капитальных затрат и т. п. **.

Законодательство Польши ограничивает вычет затрат при определении базы налогообложения по налогу на прибыль, в частности – в отношении процентов, начисленных за несоблюдение сроков погашения долгов; списания безнадежной дебиторской задолженности; начисленных, но неуплаченных процентов; процентов, комиссионных и курсовых разниц по кредитам, направляемым на капитальные инвестиции; штрафов, сборов, а также процентов по обязательствам, начисленным за несоблюдение экологических норм, невыполнение распоряжений компетентных органов надзора и контроля за охраной труда и техникой безопасности на производстве; формирования резервов; расходов на мероприятия, не связанные с основной деятельностью предприятия, благотворительные взносы, налоговые штрафы и пени и т. п. Кроме того, при определении базы налогообложения не принимаются во внимание амортизационные отчисления, страховые премии и другие затраты на использование автомобиля, стоимость которого превышает 20 тыс. евро ***.

В Чехии установлены ограничения по вычету затрат на оплату процентов по долговым обязательствам и других финансовых затрат, если речь идет о расчетах между связанными сторонами или получатель дохода освобождается от налогообложения (или облагается налогом по более низкой ставке налога на прибыль). Не учитываются прибыли или убытки от курсовых разниц, а также штрафы и пени, предусмотренные хозяйственными договорами ****.

В Словакии для минимизации уклонений от налога на прибыль было введено (на период с 2015 г. до 1 января 2018 г.) взимание минимального налога на убыточные или низкоприбыльные предприятия (по данным налоговых органов, в 2012 г. налог на прибыль не платили около 60% предприятий). Его размер составил 480–2880 евро в год (в зависимости от объемов дохода от реализации по предприятию) *****.

Более высокие ставки налога на доходы корпораций (в 2016 г. в США – 38,9% и в Японии – 32,26% *****) сохранялись в экономиках стран, проводящих активную работу по деофшоризации доходов корпораций и повышению эффективности их налогообложения. Как известно, в США принято решение о снижении с 1 января

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

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

*** Ustawa z dnia 15.02.1992 г. о podatku dochodowym od osób prawnych (Art. 16. 1). 22/02/2018 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://spectator.sme.sk/c/20048889/tax-licence-compromise-reached.html>.

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

2018 г. ставки корпоративного налога до 21% * (Part I “Corporate Provisions”, Sec. 13001). В новой редакции Налогового кодекса США и в других нормативно-правовых документах по вопросам налогообложения установлен значительный перечень ограничений по учету затрат, уменьшающих базу налогообложения. В частности, это касается амортизации, начисляемой на дорогие автомобили; затрат на аренду основных средств; адвокатских сборов по определенному перечню дел; затрат на развлечения, корпоративный отдых и другие социальные цели, членские взносы в любой бизнес-клуб, проезд работников (к месту работы), денежные подарки и другую нематериальную личную собственность, которая квалифицируется как доходы работников; штрафов и пени за нарушения законодательства; благотворительной помощи юридическим и физическим лицам, фондам; объемов потерь от предоставления займов, участия в капитале, сомнительных долгов **.

В налоговых законодательствах Республики Корея, Китая, Швеции, Норвегии, Финляндии, Японии и других стран также установлены ограничения в отношении затрат, что обеспечивает расширение базы налогообложения прибыли предприятий ***.

Между тем следует обратить внимание на то, что, наряду с ограниченным вычетом определенных видов затрат, во многих странах – в целях стимулирования инновационной деятельности частного сектора, формирования национальных инновационных систем и повышения производительности национальных экономик – применяются увеличенный вычет затрат на научные исследования и разработки и соответствующее уменьшение базы налогообложения прибыли предприятий, выполняющих инновационные проекты [12].

Обобщение подходов разных стран к налогообложению прибыли корпораций свидетельствует о широком применении при определении налоговой базы разного рода ограничений в отношении состава и объема затрат, определяемых в системе бухгалтерского учета. Такие ограничения предназначены для формирования базы взимания налога на прибыль, что позволяет предотвращать злоупотребления и лучше учитывать платежеспособность субъектов хозяйствования.

В Украине ставка налога на прибыль предприятий тоже сократилась с 25% в 2003 г. до 18% у 2014–2016 гг., но, в отличие от большинства государств ЕС, это сопровождалось снижением его бюджетных поступлений с 5% ВВП в 2003 г. до 2% в 2015 г. и 2,5% у 2016–2017 гг. Уменьшение бюджетных поступлений этого налога (на 50–60%) существенно опережает снижение налоговой ставки (на 28%), поскольку такое снижение не сопровождалось расширением налоговой базы.

До 2015 г. в Украине при определении базы налогообложения прибыли предприятий, как и во многих других странах, применялся перечень затрат, на которые корректировался финансовый результат всех налогоплательщиков. В 2003–2010 гг. Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий” (в редакции от

* 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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1>.

** U.S. Code. Charitable, etc., contributions and gifts [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/170>; Organizational expenditures [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/248>; Instructions for Form 1120 / U.S. Corporation Income Tax [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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*.

22 мая 1997 г.) были установлены ограничения в отношении затрат, не связанных с хозяйственной деятельностью (на организацию и проведение приемов, презентаций, праздников, развлечений и отдыха, приобретение подарков; приобретение лотерей, участие в азартных играх; финансирование личных потребностей физических лиц; приобретение, строительство, реконструкцию, модернизацию, ремонт и другие улучшения основных фондов; уплату штрафов и/или неустойки или пени; содержание органов управления объединений налогоплательщиков (включая содержание холдинговых компаний, которые являются отдельными юридическими лицами); затраты на рекламу (до 2% от прибыли налогоплательщика, подлежащей налогообложению за отчетный период); гарантийный ремонт (обслуживание) или гарантийные замены товаров, которые реализованы налогоплательщиком, но стоимость которых не компенсируется за счет их покупателей (до 10% от совокупной стоимости таких товаров); взносы на долгосрочное страхование жизни или любой вид негосударственного пенсионного обеспечения и т. п.).

В Налоговом кодексе Украины от 2 декабря 2010 г. № 2755-VI был сохранен перечень основных ограничений (сокращены лишь некоторые положения, которые усложняли учет и контроль за формированием налоговой базы по налогу на прибыль предприятий). Налоговым кодексом Украины (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134) предусмотрено, что объектом налогообложения налогом на прибыль предприятий является прибыль с источником происхождения в Украине и за ее пределами, которая определяется путем корректировки (увеличения или уменьшения) финансового результата до налогообложения (прибыли или убытка), определенного в финансовой отчетности предприятий. Однако с 2015 г. существенно уменьшены перечень затрат, а также круг плательщиков налога на прибыль, осуществляющих корректировку: это предприятия, у которых годовой доход от любой деятельности (за вычетом косвенных налогов), определенный по правилам бухгалтерского учета за годовой отчетный (налоговый) период, не превышает 20 млн. грн. Ограничения затрат установлены лишь в отношении сумм учетной амортизации основных средств или нематериальных активов; уценки и потерь от уменьшения полезности основных средств или нематериальных активов; остаточной стоимости отдельного объекта основных средств или нематериальных активов в случае ликвидации или продажи такого объекта и т. п. Это означает, что для многих предприятий налог на прибыль платится с базы налогообложения, при определении которой могут учитываться все затраты предприятия (без каких бы то ни было ограничений).

При применении методологии формирования базы налогообложения (с установлением ограничений в отношении вычета затрат) в 2003–2013 гг. поступления налога на прибыль предприятий составляли 3,5–5,3% ВВП (при 4,7–5,3% ВВП в 2003–2008 гг.). Переход на другую методологию (снятие ограничений по вычету затрат и соответствующее сужение налоговой базы), а также снижение ставки налога на прибыль в 2014–2015 гг. привели к сокращению доходов от налога на прибыль предприятий до 2–2,5% ВВП в 2015–2017 гг., а также их доли в общей сумме налогов и обязательных платежей сектора общего государственного управления (в налоговых доходах государства) с 12,3–14,7% в 2003–2008 гг. до 5,7–7,7% в 2015–2017 гг. (рис. 2), несмотря на уменьшение в этот период объемов налоговых льгот.

Таким образом, формирование базы налогообложения прибыли предприятий на основе показателей системы бухгалтерского учета без установления надлежащих ограничений на вычет затрат повлекло за собой уменьшение бюджетных поступлений от этого налога и ослабление его роли в формировании государственных доходов.

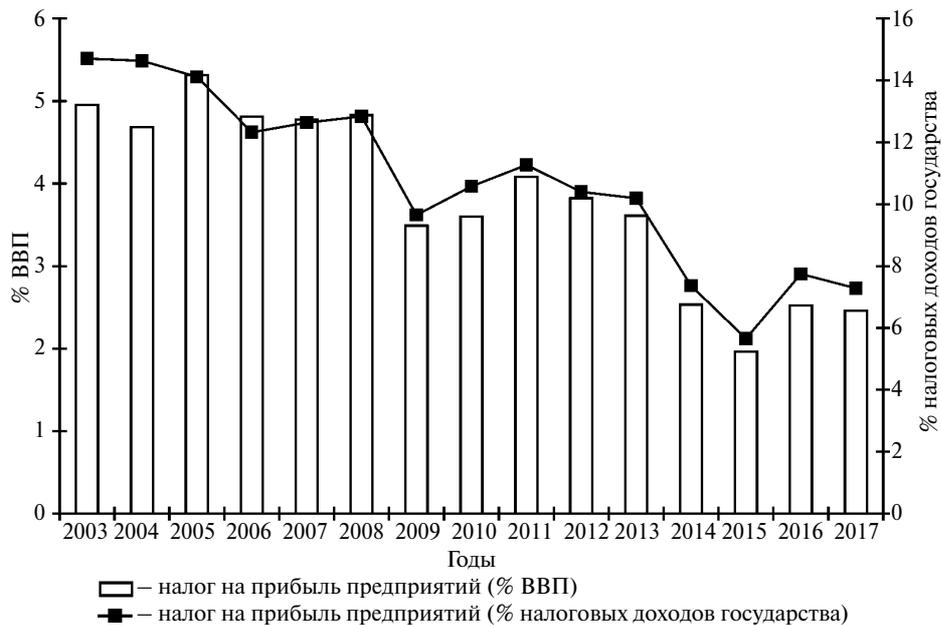


Рис. 2. Доходы от налога на прибыль предприятий в Украине в 2003–2017 гг.

Рассчитано авторами по данным Государственной службы статистики Украины и Министерства финансов Украины.

Конвергенция бухгалтерского и налогового учетов при налогообложении прибыли не означает отказа от установления ограничений на вычет затрат при определении базы обложения налогом на прибыль предприятий, а также требует обеспечения прозрачности, достоверности и упрощения учета и контроля.

Реформирование налога на прибыль предприятий Украины в условиях необходимости обеспечения устойчивости государственных финансов в долгосрочной перспективе и повышения конкурентоспособности национальной экономики требует законодательного закрепления надлежащего ограничения затрат при определении базы налогообложения для всех плательщиков налога на прибыль и одновременного введения налоговых льгот в целях государственной поддержки инновационно-инвестиционных проектов предприятий.

Обобщение международного опыта стимулирования научно-технической деятельности и реализации инновационных проектов субъектов хозяйствования позволяет выделить два основных подхода к предоставлению льгот по налогу на прибыль предприятий:

- уменьшение базы налогообложения путем вычета проиндексированной суммы допустимых расходов на научно-технические разработки и инновационную деятельность;

- уменьшение налога на прибыль предприятий путем применения налогового кредита для тех из них, которые занимаются научно-техническими разработками и инновационной деятельностью, а также дополнительной (премиальной) амортизации основных средств для ведения такой деятельности.

Оценки результативности использования указанных налоговых стимулов в условиях Украины, которые базировались на данных межотраслевого баланса и учитывали пропорции в формировании финансового результата, а также структуру расходов на инновационную деятельность в машиностроении, выявили целесообразность применения налоговых льгот в виде налогового кредита и дополнительной

(премиальной) амортизации [13]. Это позволит направить освобожденные от налогообложения ресурсы на приобретение новых технологий, основных средств и нематериальных активов субъектов хозяйствования.

Выводы

Важными направлениями совершенствования налога на прибыль предприятий в Украине следует считать:

– активизацию мер по деофшоризации доходов и упреждению “агрессивного налогового планирования”;

– законодательное определение видов расходов, которые не должны уменьшать базу налогообложения (их необходимо прибавлять к чистой прибыли (убытку) до налогообложения, рассчитанной по данным бухгалтерского учета) для всех без исключения налогоплательщиков (к таким затратам нужно относить затраты на оплату штрафов по хозяйственным договорам, за несоблюдение экологических норм, невыполнение распоряжений компетентных органов надзора и контроля за недостатками в области охраны труда и техники безопасности на производстве и за другие нарушения законодательства; затраты на выявление и исправление брака; затраты на развлечения и отдых; затраты на страхование, содержание и амортизацию дорогостоящих легковых автомобилей и недвижимости непромышленного назначения; уплаченные членские взносы в любой клуб, организованный для ведения бизнеса, отдыха и других социальных целей; денежные подарки, подарочные карточки, страхование работников в негосударственных пенсионных фондах других стран; заработную плату и другие виды выплат руководителям государственных предприятий, превышающие некоторый предел; оплату адвокатских услуг по делам, не касающимся операционной деятельности предприятия; затраты на рекламу; объемы потерь от предоставления займов, участия в капитале, сомнительных долгов; начисленные, но невыплаченные проценты, процентные отчисления в размере свыше 30% от показателя EBITDA (прибыль до вычета процентов, налогов, амортизации); затраты на проценты по долговым обязательствам и другие финансовые затраты; при этом альтернативой указанным ограничениям может быть ограничение на доли других затрат операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в прибыли до вычета процентов, налогов, амортизации);

– уточнение порядка переноса убытков – налоговые убытки могут быть перенесены на протяжении последующих 5 налоговых лет; в налоговом году налогоплательщик не может вычитать свыше 50% убытков, понесенных в течение года, в котором они были задекларированы;

– введение налогового стимулирования научных исследований, разработок, инноваций и реализации инновационно-инвестиционных проектов предприятий.

Список использованной литературы

1. *Walczak J.* State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2015. – 2015. – April 21 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : 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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.oecd-ilibrary.org/governance/coping-with-fiscal-risk_budget-14-5jxrgssdqnl.
6. *Prohorovs A., Faingloz 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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : 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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA\(2015\)549001_EN.pdf](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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : 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., Koh H.L.M, Mocking R.* et al. A study on R&D tax incentives: Final Report / EU Taxation Paper No. 52. – 2014. – P. 5 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://works.bepress.com/henk_koh/66/.
13. *Лунина И.О., Белоусова 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-14-5jxrgssdqnl.

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](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.L.M, 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-podatkovye 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].

*Статья поступила в редакцию 9 ноября 2017 г.
The article was received by the Editorial staff on November 9, 2017.*
