



**Наталія Фролова<sup>1</sup>**

## ОЦІНКА МІЖНАРОДНОЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

*Стаття присвячена оцінці міжнародної конкурентоспроможності системи оподаткування прибутку підприємств на основі методичного підходу Податкової фундації США, що передбачає визначення Індексу міжнародної конкурентоспроможності системи оподаткування прибутку підприємств (ІК) і враховує рівень ставок податку на прибуток, умов для відшкодування понесених підприємствами витрат, податкових преференцій для підприємств, що займаються певними видами економічної діяльності, а також інших норм податкового законодавства, з точки зору їх сприятливості веденню бізнесу.*

*Як показав аналіз міжнародного рейтингу країн ОЕСР, найвищий ІК в 2019–2020 рр. мали Естонія, Латвія, Литва та Угорщина. До основних факторів, що позитивно позначились на їх конкурентоспроможності, відносяться низька гранична ставка податку на прибуток; можливість перенесення понесених підприємствами збитків – як на минулі, так і на майбутні періоди на максимально допустимий строк; відсутність обмежень щодо переліку активів, які підлягають амортизації, а також наявність прискореної амортизації, що дозволяє компенсувати підприємствам більшу частку первинної вартості активів; оцінка вибуття товарно-матеріальних запасів за собівартістю останніх за часом надходжень товарно-матеріальних запасів (метод LIFO), або, принаймні, за методом середньозваженої собівартості; пільгові умови оподаткування нерозподіленого прибутку підприємств, що використовується для реінвестування; відсутність пільгового режиму оподаткування прибутку від об'єктів інтелектуальної власності (так званого Патентного боксу); від-*

---

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

сутність податкових пільг на НДДКР; необтяжливість передбачених податковим законодавством норм.

Розрахунок ІК для України, що базується на апробації методичного підходу Податкової фундації, виявив, що в 2020 р. Україна із загальною сумою у 55,07 бала посіла 24-те місце порівняно з 35 країнами ОЕСР. Охарактеризовано основні складові системи оподаткування прибутку підприємств України з точки зору їх впливу на міжнародну конкурентоспроможність, а також обґрунтовано шляхи її підвищення.

**Ключові слова:** міжнародна податкова конкурентоспроможність, податок на прибуток підприємств, Патентний бокс

Одним із чинників розвитку фіскального простору в Україні є стимулювання економічної активності підприємств шляхом залучення нових інвестицій, у тому числі іноземних. Враховуючи високий попит на капітал в умовах активізації процесів міжнародної інтеграції країн пріоритетне завдання вітчизняної податкової політики полягає у підвищенні рівня міжнародної податкової конкурентоспроможності України. Його реалізація дозволить створити більш сприятливі умови оподаткування бізнесу, що є необхідною передумовою для покращення інвестиційного клімату в країні. Для багатьох іноземних інвесторів рейтинг податкової конкурентоспроможності країн, за допомогою якого можна порівняти, зокрема, умови оподаткування прибутку підприємств у різних юрисдикціях, слугує орієнтиром для вибору територіального розміщення інвестицій. Оцінка рівня міжнародної податкової конкурентоспроможності дозволяє також виявити існуючі асиметрії у різних аспектах вітчизняної податкової системи порівняно з іншими країнами світу. Це є досить важливим, адже мінімізація асиметрії й приведення умов оподаткування прибутку в Україні у відповідність до світової практики сприяє усуненню додаткових бар'єрів на шляху залучення нових інвестицій у нашу країну. Це означає, що вимірювання рівня міжнародної податкової конкурентоспроможності може слугувати дієвим інструментом аналізу ефективності заходів вітчизняної податкової політики з точки зору оцінки їх впливу на інвестиційну привабливість нашої держави у міжнародному масштабі.

**Мета статті** – оцінка системи оподаткування прибутку підприємств України в умовах міжнародної податкової конкуренції.

На сьогодні існують різні підходи щодо визначення міжнародної конкурентоспроможності податкових систем. Так, згідно з індексом економічної свободи, щорічно розраховуваним *Wall Street Journal* та *Heritage Foundation* для більшості країн світу, ступінь економічної свободи є найвищою у країнах, які характеризуються відносно низькими граничними ставками податків на доходи фізичних осіб та прибуток підприємств, а також відносно низьким рівнем



оподаткування (визначається як відношення загального обсягу податкових надходжень до ВВП). У 2020 р. найвищий Індекс податкової свободи (понад 99 зі 100), за оцінкою експертів Heritage Foundation, мали Катар, Саудівська Аравія, Бахрейн та ОАЕ, в яких, за винятком Саудівської Аравії, не застосовуються податки на доходи фізичних осіб та прибуток підприємств, а сукупні податкові надходження становлять менше 10% ВВП. Водночас одним із найнижчих Індекс податкової свободи виявився в Данії, Швеції, Чад та Бельгії, чия гранична ставка податку на доходи фізичних осіб становить понад 50%, а сукупні податкові надходження (за винятком Чаду) перевищують 44% ВВП [1].

Оцінка міжнародної податкової конкурентоспроможності країн – членів ОЕСР, яка здійснюється експертами Податкової фундації<sup>2</sup>, враховує п'ять основних складових систем оподаткування, а саме:

- оподаткування прибутку підприємств, що враховує ставку податку на прибуток, умови відшкодування витрат підприємствам, окремі податкові преференції та сприятливість податкового законодавства для ведення бізнесу;

- оподаткування доходів фізичних осіб, що враховує рівень та структуру податку на доходи фізичних осіб, складність системи оподаткування фізичних осіб, а також оподаткування приросту капітальної вартості активів (зокрема дивідендів);

- оподаткування споживання, що враховує рівень ставок та базу податків на споживання, а також їх складність з точки зору дотримання норм податкового законодавства;

- оподаткування власності, що враховує податки на нерухоме майно та іншу власність, а також податки на капітал та його передачу;

- міжнародне оподаткування, що стосується оподаткування приросту капітальної вартості активів (дивідендів) та інших видів доходу, а також норм міжнародного податкового права.

За кожним із показників нараховуються бали, сума яких визначає рейтинг країни (див., наприклад, табл. 1). Варто відзначити, що Податкова фундація оцінює Індекс міжнародної конкурентоспроможності лише для 36 країн – членів ОЕСР. Україна та більшість країн з економіками, що розвиваються, в тому числі колишні радянські республіки (за винятком країн Балтії) не входять до їх переліку. Відтак актуальним є вивчення методології розрахунку Індeksu міжнародної податкової конкурентоспроможності, в тому числі з точки зору перспектив її апробації для оцінки міжнародної конкурентоспроможності податкової системи України. Вирішення цього завдання дозволить, з одного боку, провести міжнародні порівняння податкової системи України відносно

<sup>2</sup> Провідний незалежний неприбутковий дослідницький центр з питань податкової політики, заснований у 1937 р. у США. Розробив методологію оцінки Індeksu міжнародної податкової конкурентоспроможності.

інших країн світу і визначити рейтинг нашої держави за рівнем міжнародної податкової конкурентоспроможності. По-друге, виявити особливості вітчизняної системи оподаткування, реформування яких дозволить підвищити її міжнародну конкурентоспроможність.

Таблиця 1

**Топ 10 країн за Індексом міжнародної податкової конкурентоспроможності в 2020 р.**

| Країна        | Загальний рейтинг | Загальна оцінка | Рейтинг                            |                                     |                          |                         |                          |
|---------------|-------------------|-----------------|------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------|-------------------------|--------------------------|
|               |                   |                 | оподаткування прибутку підприємств | оподаткування доходів фізичних осіб | оподаткування споживання | оподаткування власності | міжнародне оподаткування |
| Естонія       | 1                 | 100,0           | 2                                  | 1                                   | 9                        | 1                       | 16                       |
| Латвія        | 2                 | 84,4            | 1                                  | 5                                   | 26                       | 6                       | 19                       |
| Нова Зеландія | 3                 | 82,4            | 24                                 | 4                                   | 6                        | 2                       | 20                       |
| Швейцарія     | 4                 | 77,1            | 14                                 | 14                                  | 1                        | 34                      | 3                        |
| Люксембург    | 5                 | 76,0            | 26                                 | 20                                  | 3                        | 14                      | 6                        |
| Литва         | 6                 | 75,8            | 3                                  | 7                                   | 23                       | 7                       | 23                       |
| Швеція        | 7                 | 74,0            | 8                                  | 19                                  | 16                       | 5                       | 11                       |
| Чехія         | 8                 | 73,1            | 7                                  | 3                                   | 34                       | 9                       | 10                       |
| Австралія     | 9                 | 71,4            | 30                                 | 17                                  | 7                        | 4                       | 31                       |
| Словаччина    | 10                | 69,9            | 18                                 | 2                                   | 33                       | 4                       | 31                       |

Джерело: Податкова фундація США [2].

Рейтинг країн ОЕСР за рівнем міжнародної конкурентоспроможності системи оподаткування прибутку підприємств у 2020 р. очолили країни Балтії (Естонія, Латвія та Литва). Найменш конкурентоспроможними з-поміж усіх країн ОЕСР виявилися системи оподаткування прибутку підприємств Японії, а також Франції та Португалії.

При оцінюванні міжнародної податкової конкурентоспроможності країн ОЕСР експерти Податкової фундації беруть до уваги різні аспекти оподаткування прибутку підприємств, зокрема:

- ставки податку на прибуток підприємств,
- умови для відшкодування понесених підприємствами витрат (як-то перенесення збитків; методи оцінки вибуття товарно-матеріальних запасів; умови амортизації капітальних інвестицій, а також особливості оподаткування нерозподіленого прибутку підприємств);
- податкові преференції для підприємств, що займаються певними видами економічної діяльності;
- сприятливість податкового законодавства для ведення бізнесу.



Для розрахунку Індексу міжнародної конкурентоспроможності системи оподаткування прибутку підприємств використовуються 13 показників (табл. 2).

Таблиця 2

**Показники Індексу міжнародної конкурентоспроможності системи оподаткування прибутку підприємств**

| №   | Назва  | Оригінальна назва (англ.)          | Роз'яснення  |
|-----|--|------------------------------------|--|
| 1.  | Ставка податку на прибуток підприємств                               | Corporate tax rate                 | Сукупна максимальна гранична ставка податку на прибуток  |
| 2.  | Перенесення збитків з поточного року на попередні роки               | Loss carryback                     | Строк (кількість років), на який підприємство може переносити збитки, понесені у поточному році, у минуле з метою їх погашення за рахунок отриманого раніше прибутку   |
| 3.  | Перенесення збитків з минулих років на майбутні періоди              | Loss carryforward                  | Строк (кількість років), упродовж якого підприємство може включати збитки, понесені у поточному році, до майбутньої податкової декларації з податку на прибуток  |
| 4.  | Амортизація капітальних інвестицій в обладнання                      | Capital Cost Recovery: Machines    | Частка (відсоток) первинної вартості <i>обладнання</i> , яку підприємство може списати за його амортизаційний період   |
| 5.  | Амортизація капітальних інвестицій у споруди та будівлі              | Capital Cost Recovery: Buildings   | Частка (відсоток) первинної вартості <i>споруд та будівель</i> , яку підприємство може списати за їх амортизаційний період   |
| 6.  | Амортизація капітальних інвестицій у нематеріальні активи            | Capital Cost Recovery: Intangibles | Частка (відсоток) первинної вартості <i>нематеріальних активів</i> , яку підприємство може списати за їх амортизаційний період   |
| 7.  | Оцінка вибуття товарно-матеріальних запасів                          | Inventory                          | Передбачені законодавством країн методи оцінки вибуття товарно-матеріальних запасів: метод LIFO, метод середньозваженої собівартості, метод FIFO   |
| 8.  | Спеціальний режим оподаткування нерозподіленого прибутку підприємств | Allowance for corporate equity     | Вирахування з бази оподаткування частки нерозподіленого прибутку підприємств, що використовується для реінвестування   |
| 9.  | Патентний бокс   | Patent box                         | Пільговий режим оподаткування прибутку від об'єктів інтелектуальної власності  |
| 10. | Податкові пільги на НДДКР  | R&D tax credit                     | Імплицитна гранична ставка податкових пільг на НДДКР, що відображає величину (у відсотках), на яку підприємство, що вкладає кошти у НДДКР, може зменшити вартість своїх інвестицій за рахунок використання податкових пільг на НДДКР |



## Закінчення таблиці 2

|     |  |  |   |
|-----|--|--|---|
| 11. | Сприятливість податкового законодавства веденню бізнесу: <i>час на сплату податків</i>                 | Corporate complexity: time                   | Час (кількість годин), яке витрачає підприємство на дотримання норм податкового законодавства |
| 12. | Сприятливість податкового законодавства веденню бізнесу: <i>кількість платежів податку на прибуток</i> | Corporate complexity: yearly profit payments | Кількість платежів податку на прибуток, яке щорічно здійснює підприємство                     |
| 13. | Сприятливість податкового законодавства веденню бізнесу: <i>кількість інших платежів</i>               | Corporate complexity: other yearly payments  | Кількість інших податкових платежів, яке щорічно здійснює підприємство                        |

Джерело: складено автором за даними Податкової фундації США [2].

До ознак, які позитивно характеризують систему оподаткування прибутку підприємств з точки зору її конкурентоспроможності, відносяться такі:

- відносно низький рівень сукупної максимальної граничної ставки податку на прибуток;
- наявність можливостей для перенесення понесених підприємствами збитків як на минулі, так і на майбутні періоди на максимально допустимий строк;
- відсутність обмежень щодо переліку активів, які підлягають амортизації, а також наявність прискореної амортизації, що дозволяє компенсувати підприємствам більшу частку первинної вартості активів;
- оцінка вибуття товарно-матеріальних запасів за собівартістю останніх за часом надходжень товарно-матеріальних запасів (метод LIFO), або, принаймні, за методом середньозваженої собівартості;
- пільгові умови оподаткування нерозподіленого прибутку підприємств, що використовуються для реінвестування;
- відсутність пільгового режиму оподаткування прибутку від об'єктів інтелектуальної власності (так званого Патентного боксу);
- відсутність податкових пільг на НДДКР;
- відносно незначна кількість платежів по податку на прибуток та по сплаті інших обов'язкових зборів, які здійснює підприємство, а також мінімальна кількість годин, які підприємство витрачає на сплату податків та дотримання інших норм, передбачених податковим законодавством.

Як показує досвід країн ОЕСР, система оподаткування прибутку підприємств у жодній країні не відповідає всім переліченим вище ознакам. Так, наприклад, найнижчим рівень *сукупної граничної ставки податку на прибуток* у 2020 р. виявився в Угорщині (9%), а найкращі *умови відшкодування підприємствам витрат* спостерігались в Естонії та Латвії, де підприємствам дозволено переносити збитки як на минулі, так і на майбутні періоди на необмежений строк. Крім того, підприємства в Естонії та Латвії мають можливість компенсувати за рахунок амортизації майже 100% реальної вартості витрат на



придбання обладнання. Найсприятливішим для ведення бізнесу виявилось податкове законодавство у Фінляндії. В першу чергу, цьому сприяла незначна кількість податкових платежів, яке сплачує підприємство (п'ять, враховуючи податок на прибуток), а також висока ефективність податкового адміністрування, завдяки якій на дотримання норм податкового законодавства фінські підприємства витрачають у середньому лише близько 18 годин на рік. Ще менше часу на дотримання норм податкового законодавства потребують підприємства Естонії (п'ять годин на рік), однак при цьому кількість податкових платежів, які тут сплачує середнє підприємство, становить вісім.

До негативних факторів, які знижують конкурентоспроможність систем оподаткування прибутку, відносяться в першу чергу обмеження щодо перенесення підприємствами збитків на інші періоди. Так, на сьогодні лише в двох країнах ОЕСР (Естонії та Латвії) підприємства можуть користуватися такою можливістю без будь-яких обмежень. У 23 країнах ОЕСР підприємства не можуть погашати понесені ними збитки за рахунок перенесення таких збитків із поточного року на попередні роки (англ. *loss carryback*). Утім навіть у 12 країнах, де це дозволено, збитки можуть погашатись за рахунок минулих доходів, отриманих не більше п'яти років назад (США), в Канаді – не більше трьох років, а в решті країн – не більше одного року (Ірландії, Великій Британії, Нідерландах). Крім того, в багатьох країнах обмежено частку збитків, що може бути погашена, за рахунок прибутку інших періодів (наприклад, 50% збитків на п'ять років у Польщі та Словаччині) або передбачено ліміт на розмір податкової бази, в межах якої такі погашення можуть робитись (наприклад, не більше 80% оподаткованого прибутку в Італії, 75% – в Австрії, 70% – в Іспанії, 50% – у Кореї, Франції, Угорщині).

Вирахування з бази оподаткування частки нерозподіленого прибутку підприємств, за висновками експертів, сприяє подоланню такого поширеного в усьому світі явища, як схильність економічних суб'єктів до заборгованості (англ. *Debt bias*), оскільки дозволяє наблизити умови оподаткування нерозподіленого прибутку до умов оподаткування процентів по кредиту, які, як правило, підлягають вирахуванню із бази оподаткування. Відтак такий режим мінімізує дисторційний вплив оподаткування прибутку на вибір підприємством між фінансуванням за рахунок власних коштів чи залученням позикового капіталу. Щоправда, на сьогодні пільгові умови оподаткування щодо нерозподіленого прибутку надаються лише в п'яти країнах ОЕСР, зокрема в Бельгії (запроваджено в 2006 р.), Італії (діє з 2011 р.), Польщі (діє з 2019 р.), Португалії (діє з 2017 р.) та Туреччині (діє з 2015 р.) [2]. Отже, система оподаткування прибутку підприємств у більшості країн ОЕСР залишається доволі дисторційною, а відтак менш конкурентоспроможною.

Ще однією складовою систем оподаткування прибутку, що, як вважають експерти ОЕСР та Податкової фундації, чинить дисторційний вплив на інвестиційні рішення підприємств, є надання податкових преференцій підприємствам, які займаються певними видами економічної діяльності. Ідеться про спеціальний режим оподаткування прибутку, який приносять об'єкти інтелектуальної власності (патенти, захищені авторським правом, програмне забезпечення, а також інші об'єкти інтелектуальної власності, що можуть бути запатентовані), також відомий як "Патентний бокс".

Станом на 2020 р. режим "Патентний бокс" застосовується в 17 країнах – членах ЄС. Пільгові ставки на прибуток підприємств ІТ-галузі коливаються в межах від 0% (Угорщина) до 13,95% (Італія). Зазначимо, що в Угорщині наразі діють дві пільгові ставки Патентного боксу: ставка 0% застосовується лише до приросту капітальної вартості кваліфікованих об'єктів інтелектуальної вартості; за ставкою 4,5% оподатковується дохід у формі роялті.

У більшості країн (за винятком Великої Британії) пільговий режим оподаткування може застосовуватися не лише до патентів, а й до програмного забезпечення. В Іспанії та Франції режим "Патентний бокс" дозволяє використовувати пільговий режим оподаткування, за якого ставка податку на прибуток від продуктів інтелектуальної власності становить лише 10%. При тому, що базова ставка цього податку в зазначених країнах становить 25 і 34,4% відповідно. Найбільший розрив між пільговою та базовою ставкою податку спостерігався в Бельгії (4,4% порівняно з 29,5%) та Люксембурзі (5,2% порівняно з 26,01%).

У 2019 р. у Швейцарії режим "Патентний бокс" застосовувався лише на регіональному рівні – в кантоні Нідвальден. Там прибуток від патентів оподатковувався за пільговою ставкою в межах 8,8–12,6%. Однак починаючи з 2020 р. цей режим поширено на всю територію країни. Пільговий режим дозволяє компаніям звільняти від оподаткування 90% прибутку, отриманого від об'єктів інтелектуальної власності.

Проте найбільш привабливою країною з точки зору використання спеціального режиму оподаткування "Патентний бокс" серед країн – членів ОЕСР є Ірландія. Там ставка податку на прибуток у розмірі 6,25% застосовується до прибутків від будь-яких об'єктів інтелектуальної власності, включаючи патенти і програмне забезпечення, а також інших ІР-еквівалентних об'єктів інтелектуальної власності. Варто зазначити, що саме в Ірландії в 1970-х роках режим "Патентний бокс" було введено уперше. Зараз країна відома за схемами великих американських компаній (як-от Google, Amazon, IBM), суть яких полягає у використанні одночасно компаній резидентів та нерезидентів Ірландії для отримання в країнах Європейського Союзу доходу у вигляді роялті та перерозподілу його частини материнським компаніям у США. При застосуванні такої схеми велика частина доходу залишається на рахунках ірландських офшорних





компаній. З метою використання такої схеми багато міжнародних корпорацій розміщували свої головні офіси безпосередньо на території Ірландії [3]. Зазначимо, що наявність Патентного боксу, а також інших податкових пільг на НДДКР значною мірою обумовили той факт, що у рейтингу конкурентоспроможності за оцінкою податкових преференцій щодо окремих видів економічної діяльності та з точки зору сприятливості податкового законодавства веденню бізнесу Ірландія, маючи одну з найнижчих ставок податку на прибуток (12,5%), перебуває лише на 22-му місці серед 36 країн ОЕСР.

Лише в чотирьох країнах ОЕСР, а саме в Данії, Естонії, Латвії та Фінляндії, повністю відсутні податкові пільги на НДДКР, а також не діє Патентний бокс, що, як вважають експерти, сприяє більш ефективному розподілу інвестицій та прискорює темпи економічного зростання [2, с. 12], а відтак позитивно позначається на конкурентоспроможності податкової системи цих країн. Так, у рейтингу конкурентоспроможності систем оподаткування прибутку Латвія та Естонія посідають 1-ше та 2-ге місця. Водночас Фінляндія перебуває на 6-му місці, а Данія – на 16-му місці. Такий відносно невисокий рейтинг Данії та Фінляндії, особливо порівняно з Естонією та Латвією, обумовлений низькою оцінкою умов відшкодування витрат у цих країнах. У першу чергу це спричинив той факт, що з метою оцінки вибуття товарно-матеріальних запасів в обох країнах застосовується метод собівартості перших за часом надходження товарно-матеріальних запасів (англ. *First in-First out, FIFO*), що, як вважають експерти, призводить до зниження реальної вартості витрат підприємства. Крім того, підприємствам у цих країнах дозволено переносити збитки лише на майбутні періоди, при цьому не більше, ніж на 10 років, у Фінляндії та не більше, ніж на п'ять років, у Данії. В результаті за критерієм умов відшкодування витрат Данія та Фінляндія перебувають на 27-му та 31-му місцях.

Загалом найгірший рейтинг міжнародної конкурентоспроможності систем оподаткування прибутку в ОЕСР спостерігається в Японії. Зі ставкою податку на прибуток на рівні 29,7% вона посідає 31-ше місце, 34-те місце – за умовами відшкодування витрат (частка амортизації капітальних інвестицій у будівлі тут становить лише 27,5% порівняно з 48,3% у середньому в ОЕСР) та 35-те місце – за оцінкою податкових преференцій щодо окремих видів економічної діяльності та сприятливості податкового законодавства веденню бізнесу (японські підприємства здійснюють щорічно близько 16 видів податкових платежів, що вдвічі більше, ніж у середньому в ОЕСР).

Зважаючи на процеси активізації міжнародної інтеграції України, особливий науковий та практичний інтерес становить **оцінка міжнародної конкурентоспроможності її системи оподаткування прибутку**. З цією метою нами розглянуто складові системи оподаткування прибутку підприємств, як-от ставки податку на прибуток, умов відшкодування витрат підприємств (зокрема,



норми амортизації капітальних інвестицій в обладнання, будівлі та нематеріальні активи, перенесення збитків, методи оцінки вибуття товарно-матеріальних запасів), податкові преференції, а також кількість податкових платежів, що мають сплатити підприємства, та затрати часу, пов'язані із дотриманням ними норм податкового законодавства, за якими, відповідно до методології оцінювання Індексу міжнародної податкової конкурентоспроможності, нараховано бали (у межах від 0 до 100). Отримані результати представлено в табл. 3.

Таблиця 3

**Оцінка рейтингу міжнародної конкурентоспроможності системи оподаткування прибутку України в 2020 р., бали**

| Показник                   | Ставка податку на прибуток | Умови відшкодування витрат | Податкові преференції та сприятливість для ведення бізнесу | Загальна оцінка |
|----------------------------|----------------------------|----------------------------|--|-----------------|
| Україна                    | 68,08                      | 49,15                      | 7,29   | 55,07           |
| У середньому по ОЕСР       | 49,39                      | 49,60                      | 64,84  | 61,05           |
| Найгірший результат в ОЕСР | 18,36<br>Франція           | 24,16<br>Чилі              | 37,37<br>Корея   | 33,47<br>Японія |
| Найкращий результат в ОЕСР | 100<br>Угорщина            | 100<br>Естонія, Латвія     | 100<br>Фінляндія   | 100<br>Латвія   |

*Джерело:* Україна – розрахунки автора, ОЕСР – розраховано автором за даними Податкової фундації США [2].

За нашими розрахунками, індекс міжнародної конкурентоспроможності вітчизняної системи оподаткування прибутку підприємств, враховуючи ставку податку, умови відшкодування витрат підприємства, податкові преференції, а також сприятливість норм вітчизняного податкового законодавства веденню бізнесу, становить 55,07 (з-поміж 100 балів). Із таким балом Україна поступається середньому показнику в країнах ОЕСР: у рейтингу міжнародної конкурентоспроможності наша система оподаткування прибутку перебуває на 24-му місці.

Однією з важливих переваг вітчизняної системи оподаткування прибутку підприємств з точки зору впливу на рейтинг її міжнародної конкурентоспроможності слід відзначити відносно невисоку ставку податку на прибуток на



рівні 18%. За цим показником Україна посідає високе 4-те місце, випереджаючи не лише середній показник в ОЕСР (23,8%), а й більшість країн ОЕСР (за винятком Угорщини, Ірландії та Литви).

Крім того, підприємства України мають можливість переносити збитки на майбутні періоди на необмежений період. На противагу, в 20 країнах ОЕСР існують обмеження цієї норми. Щоправда, вітчизняні підприємства позбавлені можливості погашати збитки за рахунок минулих доходів, хоча така норма діє в 11 країнах ОЕСР.

По-третє, відсутність пільгового режиму оподаткування прибутку від об'єктів інтелектуальної власності (так званого Патентного боксу). Що ж стосується податкових пільг на НДДКР, то хоча ані податковий кредит на НДДКР, ані підвищені вирахування поточних витрат на НДДКР з оподаткованого прибутку підприємств вітчизняним законодавством не передбачені, в Україні діє пільга у вигляді звільнення від сплати податку на прибуток для підприємств літакобудівної промисловості. Так, згідно із п. 5 Порядку здійснення контролю за використанням вивільнених коштів підприємств – суб'єктів літакобудування, на які поширюється дія норм статті 2 Закону України "Про розвиток літакобудівної промисловості" (№ 476 від 7 червня 2017 р.) [4] передбачається, що вивільнені від застосування пільги з податку на прибуток кошти, які, відповідно, не сплачуються до державного бюджету України, залишаються у розпорядженні платника податку під зобов'язання їх використання в т.ч. на НДДКР. Тож податкові пільги на НДДКР в Україні застосовуються принаймні частково.

По-четверте, відносно незначна кількість податкових платежів, що здійснюють підприємства в Україні, які, окрім податку на прибуток, також перераховують до бюджету єдиний соціальний внесок, що утримується з фонду плати праці найманих працівників, плату за землю, плату за забруднення навколишнього природного середовища та ПДВ (як податковий агент).

Водночас системі оподаткування прибутку підприємств України притаманний і ряд недоліків, що суттєво погіршують рівень її міжнародної конкурентоспроможності, а тому негативно позначаються на її інвестиційній привабливості. Найбільш актуальна проблема полягає в тому, що вітчизняні підприємства, на відміну від іноземних, наділені набагато меншими можливостями для відшкодування своїх втрат. Найбільшу загрозу створює висока вартість капітальних інвестицій. Так, реальна частка капітальних інвестицій у будівлі, яку підприємства можуть компенсувати собі за рахунок амортизації, за нашими розрахунками, становить лише 23,8%, порівняно з середньою часткою 48,3% в ОЕСР. Таке значне відставання обумовлено, з одного боку, високими темпами інфляції в нашій країні, а з іншого – досить тривалими строками амортизації будівель (20 років) та споруд (15 років) [5].



Крім того, в Україні відсутній пільговий режим оподаткування нерозподіленого прибутку та не передбачено перенесення понесених підприємством збитків на минулі періоди, принаймні на 1–2 роки, як це, наприклад, діє в Нідерландах, Ірландії чи Новій Зеландії.

При цьому адміністративний тягар, пов'язаний зі сплатою податків, в Україні є одним із найбільших у світі. Так, за даними Світового банку, вітчизняні підприємства у середньому витрачають близько 328 годин на дотримання норм податкового законодавства [6]. Для порівняння, в середньому по ОЕСР цей показник становить 42 год, тобто майже у вісім разів менше.

Загалом найбільше відхилення від середнього показника ОЕСР (у гірший бік) мали такі показники системи оподаткування прибутку України:

– час на сплату податків: стандартизоване значення цього показника дорівнює 11,40 (за нашими розрахунками). Це означає, що вітчизняне підприємство витрачає на дотримання норм податкового законодавства таку кількість годин, що в 11,4 раза перевищує стандартне відхилення від середнього показника ОЕСР (стандартне відхилення становить 25,08 год);

– частка відшкодування капітальних інвестицій у будівлі: стандартизоване значення дорівнює -1,43. Це означає, що підприємства мають змогу відшкодувати за рахунок амортизації в 1,43 раза менше (у розрахунку на стандартне відхилення), ніж у середньому по ОЕСР.

Також гіршими порівняно із середнім по ОЕСР виявились такі показники, як перенесення збитків підприємств в Україні, оцінка вибуття товарно-матеріальних запасів, а також режим оподаткування нерозподіленого прибутку. Втім, як показали наші розрахунки, зазначені показники відрізнялись від середнього по ОЕСР на менше, ніж 0,5 стандартного відхилення.

Враховуючи зазначене, можна стверджувати, що вітчизняна система оподаткування прибутку має значний потенціал для покращення рівня міжнародної конкурентоспроможності. Насамперед потребує вдосконалення система податкового адміністрування у частині спрощення процедур дотримання норм податкового законодавства, в першу чергу пов'язаних зі сплатою ПДВ.

Як показали результати проведеного дослідження, в рейтингу країн ОЕСР за критерієм амортизації, що відображає міжнародну конкурентоспроможність їх податкових систем, домінуючі позиції займають країни, де середньозважена частка відшкодування капітальних інвестицій перевищує 68%. Для таких країн характерною є висока (за міжнародними нормами) частка відшкодування капітальних інвестицій на обладнання та нематеріальні активи (на рівні понад 82%).

На жаль, Україна із показником 54,8% суттєво поступає у рейтингу податкової конкурентоспроможності більшості країн ОЕСР. Відтак, завдання щодо підвищення конкурентоспроможності вітчизняної системи оподаткування прибутку підприємств потребує вдосконалення амортизаційної політики



України і приведення її у відповідність як до сучасних українських соціально-економічних реалій, так і до загальноприйнятих в ОЕСР норм.

Крім того, проведений нами аналіз показав, що капітальні інвестиції в обладнання та нематеріальні активи в Україні користуються сприятливішими умовами амортизації порівняно до будівель та споруд. Частка відшкодування капітальних інвестицій у будівлі була майже вдвічі меншою за розмір частки відшкодування капітальних інвестицій в обладнання та нематеріальні активи. В умовах високих темпів інфляції в Україні тривалий строк амортизації будівель (20 років) та споруд (15 років) позбавляє підприємства можливостей компенсувати собі реальну вартість витрат на їх придбання, особливо враховуючи великий обсяг капітальних інвестицій у цей вид основних засобів. Тому такий стан призводить до збільшення податкового навантаження на прибуток підприємств в Україні, навіть попри відносно невисоку за міжнародними нормами ставку оподаткування. Це свідчить про те, що завдання щодо підвищення конкурентоспроможності вітчизняної системи оподаткування прибутку підприємств потребує вдосконалення амортизаційної політики України та її гармонізації як з економічними реаліями, так і з загальноприйнятими в ОЕСР нормами.

#### *Список використаних джерел*

1. Miller T., Kim A. B., Roberts J. M. Index of Economic Freedom. Institute for Economic Freedom, Washington DC: The Heritage Foundation, 2020. 506 p. URL: [https://www.heritage.org/index/pdf/2020/book/Index\\_2020.pdf](https://www.heritage.org/index/pdf/2020/book/Index_2020.pdf)
2. Bunn D., Assen E. International tax competitiveness index 2020 / Tax Foundation. 2020. 61 p. URL: <https://files.taxfoundation.org/20201009154525/2020-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf>
3. Панов С. Режим IPBox – так що ж в коробці? *Finance Business Service*. 2016. URL: <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/rezhim-ipbox-tak-shho-zh-v-korobci/>
4. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку здійснення контролю за використанням вивільнених коштів підприємств – суб'єктів літакобудування, на які поширюється дія норм статті 2 Закону України "Про розвиток літакобудівної промисловості»" від 07.06.2017 № 476). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2017-%D0%BF>
5. Фролова Н.Б. Оцінка впливу амортизаційної політики на міжнародну податкову конкурентоспроможність країн ОЕСР та України. *Фінанси України*. 2020. № 8. С. 42–56. <https://doi.org/10.33763/finukr2020.08.042>
6. Doing Business 2019. URL: <https://russian.doingbusiness.org/ru/custom-query>

Надійшла до редакції 15.02.2021 р.

Прорецензовано 20.03.2021 р.

Підписано до друку 10.04.2021 р.



Natalia Frolova<sup>3</sup>

## ASSESSMENT OF THE INTERNATIONAL COMPETITIVENESS OF THE CORPORATE INCOME TAX OF UKRAINE

*The article is devoted to assessing the international competitiveness of the corporate income tax system based on the approach of the US Tax Foundation, which develops International Tax Competitiveness Index of the corporate income tax (ICI) and takes into account the level of income tax rates, cost recovery, tax incentives and complexity of tax law.*

*According to the analysis of the international ranking of OECD countries, Estonia, Latvia, Lithuania, and Hungary had the highest ICIs in 2019-2020. The main factors that have had a positive effect on their competitiveness are the low top marginal income tax rate, unlimited loss carryback and carryforward, no restrictions on the list of assets subject to depreciation, as well as the use of accelerated depreciation, which allows companies to compensate for a larger share of the initial value of assets, LIFO inventory or at least inventory by the weighted average cost method, no Patent Box; no tax credit for R&D, and low corporate income tax complexity.*

*The calculation of the ICI for Ukraine, based on the approbation of the methodological approach of the Tax Foundation, found that in 2019-2020 Ukraine with a total score of 55.07 took 24th place out of 35 OECD countries. The author characterizes the main components of Ukrainian corporate income taxation in terms of their impact on international competitiveness; in addition, ways to increase ICI are substantiated.*

**Keywords:** *international tax competitiveness, corporate income tax, Patent box*

### References

1. Miller, T., Kim A.B., Roberts, J.M. (2020). Index of Economic Freedom. Institute for Economic Freedom, Washington DC: The Heritage Foundation. Retrieved from [https://www.heritage.org/index/pdf/2020/book/Index\\_2020.pdf](https://www.heritage.org/index/pdf/2020/book/Index_2020.pdf)
2. Bunn, D., Assen, E. International tax competitiveness index 2020 (2020). Tax Foundation. Retrieved from <https://files.taxfoundation.org/20201009154525/2020-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf>

---

<sup>3</sup> **Frolova, Natalia Borysivna** – PhD in Economics, Senior Researcher, SI "Institute for Economics and Forecasting, NAS of Ukraine" (26, Panas Myrnoho St., Kyiv, 01011, Ukraine),  
ORCID: 0000-0002-7979-950X, e-mail: nata.frolova99@gmail.com



3. Panov, S. (2016). IPBox mode - so what is in the box? *Finance Business Service*. Retrieved from <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/rezhim-ipbox-tak-shhozh-v-korobci/> [in Ukrainian].
4. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the Procedure for control over the use of released funds of aircraft manufacturers, which are subject to the provisions of Article 2 of the Law of Ukraine "On the development of the aircraft industry"" No 476 of 07.06.2017). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2017-%D0%BF> [in Ukrainian].
5. Frolova, N.B. (2020). Assessment of the impact of depreciation policies on the international tax competitiveness of OECD countries and Ukraine. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 8, 42-56. <https://doi.org/10.33763/finukr2020.08.042> [in Ukrainian].
6. Doing Business 2019. Retrieved from <https://russian.doingbusiness.org/ru/custom-query>