

## ОСОБЛИВОСТІ ГАРМОНІЗАЦІЇ КОРПОРАТИВНОГО ОПОДАТКУВАННЯ КРАЇН-ЧЛЕНІВ ЄС

**Резюме.** У запропонованій статті розглядаються системи корпоративного оподаткування в країнах ЄС, переваги та недоліки наданих систем в умовах поширення інтеграційних процесів. У досліджуваних країнах не існує єдиної системи оподаткування прибутку компаній, але в основу регулювання податкових систем країн Євросоюзу покладено принцип гармонізації податкового законодавства. Реформування фіскальної моделі України загалом та окремо корпоративного податку повинно проводитися на основі аналізу податкових постулатів розвинутих країн з урахуванням економічних реалій та цілей держави.

**Постановка проблеми.** Розширення ЄС стало сильним каталізатором змін в податковій політиці як нових членів, так і старих країн-членів ЄС. Саме інтеграційні процеси відіграли важливу роль для політики у галузі податків. Чергове розширення ЄС на схід продовжує змінювати умови змагання податків між старими та новими членами і, таким чином, викликає реакції до пристосування. Особливість регулювання податкових систем в країнах ЄС полягає в тому, що в його основу покладено принцип гармонізації податкового законодавства країн Євросоюзу.

Поширення інтеграційних процесів та глобалізація фінансового ринку створили нові умови для оподаткування “великого” капіталу. Нові економічні умови спонукали уряди країн ЄС до зменшення рівня податкового навантаження за рахунок зниження ставок основних податків. Перш за все це стосується податку на прибуток компаній.

За таких умов, моделювати податкове законодавство України загалом та корпоративне в частковості, потрібно зважаючи, з одного боку, на зростаючу податкову конкуренцію, з іншого, із застереженнями з метою недопущення зниження податкових надходжень до бюджету України.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Питання удосконалення системи корпоративного оподаткування розглядається багатьма як вітчизняними, так і іноземними економістами, серед яких німецькі вчені Франк Бьонкер, Вінфрід Фуест.

**Мета статті.** В контексті вимог Євросоюзу Україна має на меті реформування податкової системи та приведення у відповідність до європейських стандартів податків, зокрема податку на прибуток юридичних осіб. В умовах вільного руху капіталу в більшості країн ЄС відбувається скорочення корпоративного оподаткування. Саме аналіз нинішнього стану систем корпоративного оподаткування в країнах Євросоюзу є метою цієї статті.

**Виклад основного матеріалу.** У період з 1995 по 2004 роки відбулися зміни у системі оподаткування, так і у структурі податкових надходжень в країнах ЄС. В основу податкових змін покладено принцип гармонізації податкових систем країн Євросоюзу. Запропонована стаття буде присвячена саме особливостям вдосконалення систем корпоративного оподаткування в країнах ЄС.

Прискорення розвитку міжнародних процесів на початку 21 ст., взаємозалежними учасниками яких стали всі країни світу, привели до утворення численних міждержавних об'єднань, котрі сприяли появі нових форм співпраці. Найбільше та найпотужніше інтеграційне об'єднання у світі – це Європейський Союз (ЄС), метою створення якого є сприяння економічному добробуту, підвищенню життєвого рівня народів Європи [1].

Поглиблення міжнародного розподілу праці, інтернаціоналізація капіталу призвели до структурних змін в економіці країн, що інтегруються. На прикладі ЄС можна говорити про

цілеспрямоване регулювання економічних інтеграційних процесів за допомогою створення міждержавних та наддержавних органів управління. Податкова система не стала виключенням і тому в останні роки в більшості країн ЄС зазнала змін.

В 1951 році Бельгія, Італія, Люксембург, Нідерланди, ФРН та Франція підписують Паризький договір про створення Європейського об'єднання вугілля і сталі (ЄОВС). 15 липня 1952 року набирає чинності Паризький договір про ЄОВС, який був ратифікований парламентами всіх шести країн. В 1973 році до складу об'єднання ввійшли Великобританія, Данія, Ірландія, в 1981 – Греція, в 1986 – Іспанія, Португалія. В цьому ж році відбулося підписання Єдиного Європейського Акту, згідно з яким : запроваджується вільний рух капіталу; відкриті тендери на виконання громадських робіт; взаємне визнання професійних кваліфікацій; гармонізується податок на додану вартість та акцизні збори; запроваджується зменшення державної допомоги окремим галузям промисловості.

1 листопада 1993 року набирає чинності Маастрихтський договір про створення Європейського Союзу. В 1995 році до ЄС приєдналися ще 3 країни: Австрія, Фінляндія, Швеція. Всього до складу ЄС на той час входило 15 країн (ЄС 15). В 2004 році відбулося реформування Євросоюзу зв'язку з розширенням ЄС. До складу ЄС ввійшли нові країни: Польща, Угорщина, Чехія, Словаччина, Литва, Латвія, Естонія, Словенія, Кіпр, Мальта (ЄС 9). В основу ЄС були покладені норми інтеграційного права та спільні стандарти, серед яких правове регулювання податків та гармонізація податкового законодавства держав.

Особливість реформування податкових систем країн ЄС полягає в тому, що в його основу покладено принцип гармонізації податкового законодавства країн-членів Євросоюзу.

Гармонізація національного законодавства відбувається за двома напрямками: по-перше, це застосування інтеграційних норм, що містяться в юридичних актах прямої дії (установчі договори, регламенти), та по-друге, ухвалення обов'язкових рішень щодо зближення законодавства держав-членів ЄС [1].

Реформа податкової системи знаходиться в центрі економічних перебудов багатьох країн ЄС. І справа не тільки в тому, що податкова система впливає на всі сфери економічної систем, але і в тому, що кожне домогосподарство, кожен підприємець залежить від податкового законодавства [2]. Деякі нові країни-члени ЄС показують гідний приклад реформування податкової системи. Наприклад, в Словаччині, була проведена реформа відповідно до всіх загальноприйнятих економічних принципів. Згідно цим принципам основна мета реформи: економічна ефективність, прозорість та справедливість стягнення (ніяких викривлень економічних результатів). Особливо важливо те, що податкова політика більше не використовується як інструмент державного управління і перерозподілу. При цьому залишилась прогресивна система оподаткування в країні [3].

Економічне середовище країн ЄС характеризується зменшенням рівня податкового навантаження на міжнародний бізнес за рахунок зниження ставок основних податків. Перш за все це стосується податку на прибуток компаній.

Податок на прибуток юридичних осіб встановлений в усіх країнах-членах ЄС є одним з важливих джерел доходів, що відіграють значну роль у формуванні доходної частини бюджетів країн. Розходження у правовому регулюванні податку на прибуток юридичних осіб в окремих державах, пов'язані з особливостями визначення деяких його елементів. Так, суб'єктами оподаткування є юридичні особи, засновані у формі корпорацій та орієнтовані у своїй діяльності на одержання прибутку [4]. Тому цей податок ще називають прибутковим податком з корпорацій, або корпоративним податком. У доходах бюджету країн ЄС 15 питома вага цього податку протягом багатьох років знаходиться на рівні 2–6%.

Корпоративний податок справляється в комплексі з податком на доходи від капіталу, що стягується з фізичних осіб безпосередньо при виплаті доходів з капіталу: дивідендів і відсотків (процентів). Податок на капітал забезпечує близько 4% загальної суми податкових надходжень. Оподатковуванню підлягає сума дивідендів після сплати корпоративного податку. На величину

оподаткованого прибутку суттєвий вплив справляють вільні від податку відрахування в численні резервні фонди. Правила запровадження даних фондів досить ліберальні, їх фірми-платники можуть створювати і ліквідувати їх на свій розсуд [4].

В останнє десятиріччя в більшості країн ЄС відбувається скорочення корпоративного оподаткування. Середня податкова ставка в ЄС 15 за період 1990-2001рр. скоротилася з 38,8% до 33,5%. У 2005 році середня ставка корпоративного податку склала 28%, а уряди ряду країн прийняли рішення щодо подальшого зменшення ставок корпоративного оподаткування (табл. 1). Так, в Австрії, ставка податку на доходи юридичних осіб 25% замість 34% до 2005 року; у Фінляндії 26% замість 29% у 2004 році [5].

Таблиця 1.

Ставки податків на оподаткування прибутку компаній країн ЄС в 2006 році, %.

| Країни     | Ставка податку | Країни     | Ставка податку |
|------------|----------------|------------|----------------|
| Німеччина  | 38,7           | Португалія | 27,5           |
| Італія     | 37,3           | Фінляндія  | 26,0           |
| Канада     | 36,1           | Чехія      | 26,0           |
| Мальта     | 35,0           | Австрія    | 25,0           |
| Іспанія    | 35,0           | Словенія   | 25,0           |
| Франція    | 34,9           | Швейцарія  | 24,1           |
| Бельгія    | 34,0           | Польща     | 19,0           |
| Греція     | 32,0           | Словаччина | 19,0           |
| Нідерланди | 31,5           | Угорщина   | 17,5           |
| Люксембург | 30,4           | Латвія     | 15,0           |
| Британія   | 30,0           | Литва      | 15,0           |
| Данія      | 28,0           | Ірландія   | 12,5           |
| Норвегія   | 28,0           | Кіпр       | 10,0           |
| Швеція     | 28,0           | Естонія    | 0              |

Джерело:[6, 7].

В скандинавських країнах Данії та Швеції податкове навантаження на оподаткований прибуток в 2006 році складає 28%. Ще в 1984 році відповідна ставка в Швеції була 52,4 % та в Данії - 40%.

Спостерігається тенденція зменшення нормативних ставок податку на прибуток корпорацій у середньому по країнах ЄС за десятилітній період з 35% до 25,8%. Найменші ставки податку на прибуток (станом на 2007 рік) установлені в Словаччині, Ірландії - 15% та Естонії - 0% - для нерозподіленого прибутку [7].

Основною причиною стрімкого зниження ставок корпоративного податку майже в усіх країнах ЄС 15 було те, що частка надходжень від нього в середньому 2%-3% від ВВП країни [8].

Слід зазначити, що серед країн, що приєдналися до Євросоюзу, спостерігається також чітка тенденція до зниження ставок податку на прибуток (табл.2).

Так, Угорщина, знизилася податкове навантаження в 1995 р. спочатку лише на утриманий прибуток, а потім в 1997 р. також і на сплачений до 18%. Польща у 1999 р. не відмовилася від податкової реформи, яка передбачала поступове зниження податкової ставки з 34% в 1999 р. до 24% в 2003 р. У Чехії ставка податку з корпорацій була знижена у 2000 р. з 35% до 31% у 2003 році [8].

Таблиця 2

Ставки корпоративного податку в нових країнах ЄС з 1995 по 2003 рр., %

| Країни     | Роки  |       |       |         |         |      |      |      |      |
|------------|-------|-------|-------|---------|---------|------|------|------|------|
|            | 1995  | 1996  | 1997  | 1998    | 1999    | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
| Естонія    | 26    | 26    | 26    | 26      | 26      | 0/26 | 0/26 | 0/26 | 0/26 |
| Латвія     | 20/25 | 20/25 | 20/25 | 20/25   | 20/25   | 25   | 25   | 22   | 19   |
| Литва      | 29    | 29    | 29    | 14,5/29 | 14,5/29 | 24   | 24   | 15   | 15   |
| Польща     | 40    | 40    | 38    | 36      | 34      | 30   | 28   | 28   | 24   |
| Словаччина | 40    | 40    | 40    | 40      | 40      | 40   | 29   | 25   | 25   |
| Словенія   | 30    | 25    | 25    | 25      | 25      | 25   | 25   | 25   | 25   |
| Чехія      | 41    | 39    | 39    | 35      | 35      | 31   | 31   | 31   | 31   |
| Угорщина   | 18/33 | 18/33 | 18    | 18      | 18      | 18   | 18   | 18   | 18   |

Надані дві ставки: перша - на утриманий прибуток, друга – на сплачений.

Джерело: [8].

Особливо нові східноєвропейські країни-члени ЄС після розпаду планової системи господарювання мають низькі ставки і продовжують це зниження. В Литві ставка корпоративного податку становить 15%. Податковим оазисом для підприємств фігурує Естонія – ставка корпоративного податку нерозподіленого прибутку дорівнює 0%.

В старих країнах ЄС також просліджується тенденція до зниження податкового навантаження.

Охарактеризуємо процес гармонізації корпоративного податку на прикладі однієї країни-члена ЄС, Німеччини. Номінальна ставка корпоративного податку скоротилась від 47% в 1984 році, знизилась до 40% у 1999 році, а потім до 25% у 2001 році. Але не зважаючи на все це Німеччина набула слави країни з високим податковим рівнем.

Це спричинено особливістю податкової системи Німеччини, а саме:

По-перше, встановлено різні підходи до оподаткування корпоративного податку для нерозподіленого прибутку і прибутку, що розподіляється у вигляді дивідендів. На перший погляд, формально має місце подвійне оподаткування прибутку: спочатку на рівні фірми, а потім – на рівні акціонерів. З метою усунення подвійного оподаткування в Німеччині застосовують систему заліків. Система заліків діє за досить складною процедурою:

1. Декларацію про прибутки за минулий податковий період (календарний рік) корпорації-платники подають до 31 травня поточного року. В ній міститься дані про: прибуток (збиток); відрахування в резервні фонди; адміністративні затрати, пов'язані з сплатою податків всередині країни і за кордоном (корпоративного, на дивіденди, на майно та ін.); виплати членам ради директорів; інвестиції в іноземні компанії та деякі інші показники. До податкової декларації додають бухгалтерський баланс, рахунок прибутків і збитків, акт ревізії, рішення зборів акціонерів.
2. Платежі податку вносять щоквартально до 10 числа в березні, червні, вересні, грудні. На основі декларації коригується сума податку, що підлягає сплаті чи поверненню переплати.

По-друге, в Німеччині існує промисловий податок, один з основних місцевих податків, який стягується з прибутку й оборотного капіталу осіб, що займаються підприємницькою діяльністю. Базою для обчислення податку є прибуток від промислу та капітал компанії. Треба відмітити, що промисловий податок в Німеччині має деякі риси архаїчних реальних (матеріально-речових) податків. Реальний характер податку ґрунтується на відшкодуванні збитків, які будь-яка господарська діяльність наносить навколишньому середовищу, а також на використанні платниками комунальної інфраструктури. Оподатковуються підприємства, що здійснюють промислову, торгову, постачальну та іншу комерційно-господарську діяльність, крім сільського і лісового господарства, а також фізичних осіб вільних

професій. Доходи від промислового податку надходять у місцеві бюджети. Даний податок складається з двох частин – податку на дохід і податку на капітал. Базові податкові ставки установлені на двох рівнях: 5% від прибутку (промислового доходу) і 0,2% від вартості основних виробничих фондів (промислового капіталу). В 2008 році в Німеччині планується зниження ставки з 5% до 4%. Фактичні податкові ставки можуть у декілька разів бути вищими від базових, оскільки вони визначаються обцинними (муниципальними) органами влади в залежності від місцевих умов. Наприклад, поправочні коефіцієнти для базових ставок складають: для Берліна – 410%, Франкфурта на Майні – 470%, Гамбурга – 470%, Мюнхена – 490%, у середньому по країні – 400%. Тобто, реальний рівень оподаткування промисловим податком складає 20 і 0,8% відповідно. Звичайно, можливість змінювати ставки в широкому діапазоні перетворює даний податок в ефективний інструмент регіонально-комунальної політики, що в такій же мірі може шкодити інтересам бізнесу.

Саме промисловий податок катапульте німецькі компанії в групу країн з високими податковими ставками – 38,7 % від прибутку йде до державної скарбниці. Німецькі підприємці негативно відносяться до промислового податку, тим більше, що податок такого типу відсутній в інших країнах ЄС [6].

За останні 30 років показник відношення корпоративного податку до ВВП знижувався саме в Німеччині і з середини 1990-х залишається на найнижчій позначці серед країн ЄС 15.

В 2008 році саме в Німеччині запланована всеохоплююча податкова реформа. Мета податкової реформи – змінити надто великий тиск всієї бази оподаткування великого капіталу в Німеччині, яка складає - 38,7%, де 25% - корпоративний податок плюс нараховані 12,3% промислового податку плюс соціальні відрахування. Для порівняння: в Великобританії тільки 30%, в Польщі – 19%. При цьому планується вдвічі скоротити корпоративний податок до 12,5% і удосконалити промисловий податок (загальна ставка двох податків на сьогоднішній день складає 38,7%). Міністерство фінансів Німеччини намагається вдвічі скоротити ставку корпоративного податку [9].

Але вже зараз група вчених Кельнського інституту економіки бачить недоліки майбутнього реформування. В своїх розрахунках вчені зробили такий висновок: підприємства, які мають незначний обсяг прибутку будуть сплачувати вагому частку податку, а підприємства, які отримують високий прибуток, будуть вигравати від нововведень [5].

**Висновки.** Аналіз еволюційних процесів оподаткування великого капіталу в Європі відбувається в руслі сучасних світових тенденцій, а саме:

- країни-члени ЄС все більше уваги приділяють процесу зближення податкових систем;
- нові країни Євросоюзу спонукають міжнародну податкову конкуренцію;
- просліджується стійка тенденція до зниження корпоративного навантаження в країнах ЄС.

Україна після вступу до СОТ та підписання можливого нового договору з ЄС, повинна також зробити ревізію податкових ставок і квот. Обираючи шлях європейської інтеграції, наша країна має уважно та неупереджено вивчити досвід Європи, котра на шляху до створення ЄС розробила понад 140 концепцій спільних дій держав-членів для подолання нерівномірності в економічному та соціальному розвитку між окремими країнами Євросоюзу. За таких умов, моделювання податкового законодавства України загалом і особливо корпоративного повинно здійснюватися з врахуванням державних інтересів, а саме недопущення значного зниження податкових надходжень до доходної частини бюджету країни. Тому новий податковий кодекс повинен бути орієнтований на європейські стандарти та принципи.

#### Література

1. Дмитренко Г. Особливості гармонізації податкового законодавства в контексті вимог Європейського Союзу // Вісник НАДУ. – 2003. - № 4. - С.238.
2. Пінчук А.А. Удосконалення податкової системи України // Фінанси України. – 2005. - №7. - С 25.

3. Waltraut Peter Die arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Reformen in der Slowakischen Republik// IW-Trends. - 2006. - №2.
4. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність. - К.: Алеута, 2004. – 554 с.
5. Institut der deutschen Wirtschaft Köln: Das kann es nicht sein // Aus iwd. - 29 Juni 2006. - № 26.
6. Winfried Fuest Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb. Zur Unternehmensbesteuerung in der EU // IW-Trends. - 2006. – 44 s.
7. <http://www.bundesfinanzministerium.de>
8. Frank Bönker Steuerpolitische Aspekte der EU-Osterweiterung // Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung № 72/2003. – Europa-Universität Viadrina (Oder). – S. 522-534.
9. <http://www.ec.europa.eu>
10. <http://www.ukrstat.gov.ua>