

Фінанси, банківська справа та страхування

УДК 336.62

Рожко Олександр Дмитрович

*доктор економічних наук, професор кафедри фінансів
Київський національний університет імені Тараса Шевченка*

Рожко Александр Дмитриевич

*доктор экономических наук, профессор кафедры финансов
Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко*

Rozhko Oleksandr

PhD, Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv

Дириза Катерина Сергіївна

магістр

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Дириза Екатерина Сергеевна

магістр

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Dyryza Kateryna

Masters` Student of the

Taras Shevchenko National University of Kyiv

**ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У
ПОДАТОК НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ В УКРАЇНІ
ПЕРСПЕКТИВЫ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В
НАЛОГ НА ВЫВЕДЕННЫЙ КАПИТАЛ В УКРАИНЕ
PROSPECTS OF REFORMATION OF INCOME TAX IN A TAX ON
THE SHOWN OUT IN UKRAINE**

Анотація. У статті розглянуто характеристику існуючої моделі оподаткування прибутку в Україні, з урахуванням рівня податкового навантаження та надходжень до державного бюджету, а також численні проблеми, пов'язані з його адмініструванням. Розглянуто перспективи реформування цього податку у податок на виведений капітал. Проведено аналіз потенційного впливу реформування системи оподаткування на суб'єктів господарської діяльності та в цілому економіку країни. Додатково здійснено аналіз зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств з метою імплементації в податкову політику України.

Ключові слова: оподаткування прибутку, податок на прибуток, податок на виведений капітал, податкові надходження, податкове навантаження, зарубіжний досвід.

Аннотация. В статье представлена характеристика существующей модели налогообложения прибыли в Украине, с учетом уровня налоговой нагрузки и поступлений в государственный бюджет, а также многочисленные проблемы, связанные с его администрированием. Рассмотрены перспективы реформирования этого налога в налог на выведенный капитал. Проведен анализ влияния реформирования системы налогообложения на субъектов хозяйственной деятельности и в целом экономику страны. Дополнительно осуществлен анализ зарубежного опыта налогообложения прибыли предприятий с целью имплементации в налоговую политику Украины.

Ключевые слова: налогообложение прибыли, налог на прибыль, налог на выведенный капитал, налоговые поступления, налоговая нагрузка, зарубежный опыт.

Summary. In the article general description of income tax is given in Ukrainian realities, including the partition of tax load, level of receivableness in

the state budget and numerous problems related to his administration. The analysis of European models of taxation of profit of enterprises is carried out with the aim of implementation in tax politics of Ukraine. Also considered prospects of reformation of this tax in a tax on the shown out. Found out, as transformation of tax will influence on subjects of economic activity and on the whole economy of country.

Key words: *taxation of profit, income tax, tax on the shown out capital, tax loading, tax receivableness, comparative analysis.*

Постановка проблеми. На сьогоднішній день податок на прибуток підприємств є основним податком для юридичних осіб, оскільки саме прибуток є основною метою діяльності будь-якого підприємства, а даний податок може як стримувати, так і стимулювати його розвиток.

В умовах всесвітньої глобалізації та інтеграції, важливим є вивчення та постійний аналіз світових тенденцій, а також перейняття досвіду розвинених країн світу.

Існуючі недоліки у системі оподаткування зумовлюють необхідність пошуку шляхів удосконалення системи оподаткування прибуток підприємств. Саме тому, предметом наукового дослідження даної статті є податок на виведений капітал та його вплив на господарську діяльність країни. Вивчення цього питання в наш час є дуже актуальним, адже запровадження податку, може досить суттєво вплинути на економіку країни та дозволити розвиватись підприємницькому сектору з новою силою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання ефективності запровадженої реформи корпоративного оподаткування в світі знайшли відображення у працях відомих зарубіжних дослідників: Лассе Леіс, Інґа Клаусон, Олена Пахапіль, Ерки Уусталу [11]. Серед вітчизняних вчених питання реформування податку на прибуток підприємств є досить

спірним і викликає значний інтерес як у науковців, так і у осіб, які на практиці займаються господарською діяльністю. Це питання досліджували: Савченко А.М. [9], Таптунова І.Л. [10], Шевцова Т.С. [8], Шемяткін О.О. [8] та інші.

Метою цієї статті є узагальнення сучасного стану системи оподаткування податку на прибуток з акцентом на проблеми та недоліки, які існують на сучасному етапі та виявлення перспектив і загроз від трансформації податку на прибуток у податок на виведений капітал в Україні. Поставлена мета передбачає визначення основних проблем оподаткування прибутку підприємств в Україні та надання рекомендацій щодо його оптимізації для гармонійного поєднання фіскальної та стимулюючої функцій цього податку.

Викладення основного матеріалу. З 2015 року в Україні запроваджена класична європейська модель податку на прибуток, згідно з якою базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, який в подальшому коригується на різниці, визначені Податковим кодексом України. Об'єкт оподаткування повинен розраховуватись на підставі даних фінансової звітності платника податків, у зв'язку із чим податковим органам надано право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку для податкових цілей [9].

Необхідно зазначити, що класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств є найпоширенішою серед країн ЄС (окрім Естонії), більшість з яких входять до Організації економічного співробітництва та розвитку («ОЕСР»).

Однак, така класична модель має ряд загальновідомих недоліків [10]:

- проблеми з накопиченням збитків (що особливо актуально для України у зв'язку з курсовими різницями, що відкриває можливість для зловживань з базою оподаткування);
- складні правила тонкої капіталізації процентів за запозиченнями (механізм контролю співвідношення заборгованості і оплаченого капіталу, мета якого - упередження податкового планування шляхом обмеження витрат на сплату процентів, який, як правило, передбачає складний розрахунок і накопичення невикористаних процентів);
- ведення окремого обліку податкової амортизації та сам факт розрахунку амортизації;
- агресивні схеми податкового планування, що використовуються крупними компаніями з метою уникнення оподаткування (при переміщенні активів, не оподаткування окремих видів доходів тощо).

Як зазначають зарубіжні та українські експерти, ця система неефективна і створює умови для використання великими компаніями складних схем податкового планування для того, щоб уникнути оподаткування. В українських реаліях класична модель податку на прибуток містить вже системні проблеми, частина з яких є невід'ємною складовою цієї моделі в усьому світі, а інша частина обумовлена специфікою України, в тому числі рівнем корупції та правовими проблемами.

Саме тому в останні роки постійно точаться дискусії щодо заміни традиційного податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал за прикладом Естонії у 2000 році. Варто зазначити, що в основі проекту української реформи лежить не естонська модель оподаткування розподіленого прибутку, але вона покладена в основу моделі.

Податок на прибуток підприємств в Естонії являє собою так званий податок на грошовий потік. Замість того, щоб вимагати від підприємств розрахунку оподаткованого доходу з використанням складних правил і

графіків амортизації щороку, в Естонії податок на прибуток підприємств стягується тільки тоді, коли бізнес виплачує (розподіляє) прибуток своїм акціонерам (власникам) [5].

Такий податок не лише значно спрощує розрахунок оподаткованого прибутку, він також забезпечує додаткові переваги, в тому числі повне покриття витрат на капітальні інвестиції.

Оскільки прибуток визначається як грошові кошти, що розподіляються між акціонерами (учасниками), то не існує поняття амортизації для визначення податкової бази і підприємства не повинні відкладати покриття інвестиційних витрат на багато років чи десятиріч. Це робить інвестиції дешевшими, тим самим підвищує рівень інвестицій в бізнес.

Більше того, податок на прибуток підприємств Естонії в розмірі 20 %, який утримується за рахунок виплати, є остаточним. Це означає, що акціонери, які отримують вже оподаткований розподілений прибуток або дивіденди від підприємства, не повинні платити додатковий податок на одержаний дохід. Це величезний крок вперед в порівнянні з багатьма податковими системами в країнах-членах ОЕСР, які оподатковують прибуток підприємств двічі: один раз на корпоративному рівні і потім знову на рівні акціонерів. В цілому, система оподаткування прибутку підприємств в Естонії є дуже сприятливою для економічного зростання.

Однак, є і негативні наслідки впровадження в Україні нової системи. Розподілений прибуток або інші форми виведеного капіталу є формою податкової відстрочки: прибутки оподатковують пізніше, лише при їх розподіленні. Це, найвірогідніше, негативно вплине на бюджетні доходи і створить додатковий тиск на бюджет країни в короткостроковому періоді: "Згідно з попередніми розрахунками, бюджет на перших етапах буде щорічно втрачати близько 35—40 млрд гривень" [2]. Крім того, в проекті закону О. Шемяткіна та Т. Шевцової

запропоновано ставку податку 15% для дивідендів, що виплачуються резидентам України, що є суттєво нижчою, ніж поточна ефективна ставка 23,33%. Отже, в принципі, податкова відстрочка та нижча ставка податку може призвести до негативного фіскального впливу [10].

Але, фіскальний вплив від запровадження податку на прибуток підприємств потрібно порівнювати із його недосконалим поточним станом, адже, на сьогодні цей податок і так не є бюджетоутворюючим. Зокрема динаміка надходжень від податку в останні роки свідчить про поступове зменшення значення цього податку у формуванні доходної частини бюджету країни (див. табл. 1).

Таблиця 1

Структура та динаміка податкових надходжень до Державного бюджету України

Показники	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Доходи бюджету	304,9	387,9	432,9	429,9	443,9	652,1	782,7	1016,8
Податкові надходження	236,9	323,9	347,9	341,2	355,4	507,6	650,8	828,2
частка у доходах державного бюджету, %	77,69	83,5	80,36	79,36	80,06	77,85	83,15	81,45
Податок на прибуток підприємств	40,4	55,1	55,7	55	40,2	39,1	60	73,4
частка у податкових надходженнях, %	17,05	17,01	23,09	16,11	11,31	7,7	9,21	8,86
Податок на доходи фізичних осіб	51	60,2	68,1	72,2	75,2	100	138,8	185,7
частка у податкових надходженнях, %	21,52	18,58	19,57	21,16	21,15	19,7	21,32	22,42
Податок на додану Вартість	126,9	172,9	184,8	181,7	189,2	246,9	329,9	434
частка у податкових надходженнях, %	53,56	53,38	53,11	53,25	53,23	48,64	50,69	52,4
Акцизний податок	28,3	33,9	38,4	36,7	45,1	70,8	101,8	121,5
частка у податкових надходженнях, %	11,94	10,46	11,03	10,75	12,74	13,94	15,64	14,67

Джерело: складено автором на основі [4; 6].

Доходи від податку на прибуток знижуються передусім через суттєві податкові збитки, які переносять на майбутні періоди платники податку на прибуток. За логікою податку на виведений капітал ці втрати

не мають ролі, оскільки компанії сплачують податок на розподілений прибуток. Якщо вони спроможні розподілити прибутки, то вони більше не є збитковими. Здійснення контрольованих операцій сприятиме миттєвим податковим надходженням, які не зможуть бути нівельовані попередніми збитками, які б, за діючої системи, унеможливили збільшення доходів за рахунок застосування правил трансфертного ціноутворення.

Однак, перед тим як замінити звичний податок на прибуток підприємств новим податком на виведений капітал необхідно підготуватися до комплексних змін та проведення податкової реформи.

Найголовніше – подвоїти зусилля, спрямовані на реформування та вдосконалення роботи ДФС. Головною проблемою податкової системи України є недосконала система адміністрування податків. Саме тому вкрай важливими є заходи щодо покращення потенціалу та інституційної культури ДФС [1].

Важливо також боротися з корупцією, оскільки, гострим в Україні стоїть питання використання бізнесом «податкових лазівок» та провадження своєї діяльності через офшорні зони, про це свідчать проблеми, з якими стикається ДФС у процесі контролю трансфертного ціноутворення. В країні повинні впроваджуватися чіткі заходи щодо контролю та моніторингу офшорного бізнесу, повинні запроваджуватися серйозні санкції для компаній, які користуються послугами податкових гаваней для приховування незаконно отриманих прибутків. На державному рівні, найефективнішим способом боротьби з країнами-офшорами є співпраця з міжнародними фінансовими організаціями та з іншими, зацікавленими в подоланні офшорів, країнами [3].

Введення податку на виведений капітал не замінить необхідність глибинної реформи ДФС, без якої потенційна користь від введення податку на виведений капітал буде мінімальною.

Уряду також вкрай важливо бути обережним із податково-бюджетною політикою, оскільки фіскальний вплив у короткостроковій перспективі, найвірогідніше, буде негативним і повинен бути повністю компенсований при запровадженні нового податку [6].

Перед впровадженням реформи ДФС необхідно детально розробити першочерговий план впровадження, передбачити усі зміни у процесі оподаткування, а також слід зібрати дані про нову податкову базу (зокрема щодо тих її елементів, даних про які наразі немає) з метою точнішої оцінки доходів.

Для планування бюджету необхідні надійні прогнози податкових надходжень з урахування проміжків часу необхідних для при звичання до нової реформи.

Саме тому, податкове планування також потребує більшої уваги, оскільки постійне завищення планових показників та стабільне недонадходження податків до державного бюджету є основою хронічного дефіциту. Адже, на основі планових показників здійснюються планування видатків держави, які на відміну від надходжень до держави здійснюються в повній мірі.

Податок на виведений капітал дасть змогу створити сприятливіші умови для залучення інвестицій в Україну, а також позитивно вплине на ділову та інвестиційну активність, зазнає спрощення фінансова звітність підприємств. Бухгалтерії не треба буде оптимізувати фінансовий результат. Звітність стане прозорішою, зрозумілішою та привабливішою для інвесторів, зменшиться кількість підстав для проведення податкових перевірок. Як наслідок – зменшиться кількість судових справ, які блокують великі суми спірних податків. Бухгалтерський облік підприємств буде виконувати притаманну йому статистичну функцію, а саму звітність треба буде готувати у меншому обсязі, тільки стосовно

визначеного кола операцій з виплати дивідендів та прирівняних до них платежів [9].

Висновки. Зміна системи оподаткування в Україні з податку на прибуток підприємств на запропонований податок на виведений капітал, найвірогідніше, матиме невеликий, але позитивний економічний вплив на інвестиції. Відомі науковці прогнозують, що запровадження податку здатне вирішити проблеми із найбільшими схемами ухилення від сплати податку.

Фіскальний вплив у короткостроковій перспективі, найвірогідніше, буде негативним і повинен бути повністю компенсований при запровадженні нового податку. В довгостроковій перспективі фіскальний вплив запровадження податку на виведений капітал, ймовірно, буде позитивним через полегшення контролю за дотриманням законодавства та відсутність перенесення збитків на майбутні періоди, а також внаслідок непрямого ефекту від поліпшення інвестиційного клімату.

Компанії та податкові органи, скоріш за все, виграють від запровадження податку на виведений капітал внаслідок зниження адміністративного тягаря, тому ухвалення рішення щодо його запровадження передусім повинно залежати від можливості компенсувати короткострокові втрати бюджетних доходів та наявності достатньо високого очікуваного адміністративного та економічного ефекту, щоб проводити такі масштабні зміни законодавства.

Як свідчить досвід тієї ж Естонії, це має бути не просто заміна одного податку іншим, це мають бути узгоджені системні зміни, що дозволять побудувати збалансовану податкову систему, рівномірно розподілити податкове навантаження на платників податку, уникнути подвійного оподаткування чи, навпаки, неоподаткування окремих видів доходів.

Література

1. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність. – 2017. [Електронний ресурс] // Державна фіскальна служба України [сайт]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/>
2. Міністр фінансів: через введення податку на виведений капітал бюджет втратить на перших порах до 40 мільярдів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economics.unian.ua/finance/2117446-ministr-finansiv-cherez-vvedennya-podatku-navivedeniy-kapital-byudjet-vtratit-na-pershih-porah-do-40-milyardiv.html>
3. Пірнікоза П. В. Причини значних обсягів тіньової економіки в Україні та шляхи їх усунення: фіскальні аспекти / П. В. Пірнікоза // Ефективна економіка. – 2016. – № 4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4918>
4. Плани та звіти роботи Державної фіскальної служби України за 2010-2017 роки [Електронний ресурс] // Державна фіскальна служба України [сайт]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/>
5. Податок на виведений капітал на заміну податку на прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://b2future.org.ua/#rec7917051>
6. Порівняльна таблиця до проекту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kmp.ua/wpcontent/uploads/2016/06/ECT-comparative-table_10_2016.pdf
7. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал»

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kmp.ua/wpcontent/uploads/2016/06/explanatory_note_ECT_08_2016.pdf
8. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/06/ECT-draft-law_10_2016.pdf
9. Савченка А. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал: сучасні реалії та перспективи / А.М. Савченко, І.А. Гудим // Інвестиції: практика та досвід. – № 1. – 2018. – С. 66-69.
10. Таптунова І.Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал / І.Л. Таптунова // Європейський інформаційно дослідницький центр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.kmp.ua
11. Lasse Lehis, Inga Klauson, Helen Pahapill, Erki Uustalu (2008), The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2008_2_14.pdf

References

1. DFS (2017), International experience of reforming tax systems: types of taxes and electronic reporting. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/>
2. UNIAN (2017), "Minister of Finance: through the introduction of the tax on capital raised, the budget will lose at first up to 40 billion". URL: <https://economics.unian.ua/finance/2117446-ministr-finansiv-cherezvvedennya-podatku-na-vivedeniy-kapital-byudjet-vtratit-napershih-porah-do-40-milyardiv.html>

3. Pyrnikoza P.V. (2016), Example of significant areas of the shadow economy in Ukraine and the way of their elimination: fiscal aspects. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4918>
4. DFS (2018) Plans and reports of the work of the State fiscal service of Ukraine for 2010-2017 years. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist--plani-ta-zviti-roboti-/>
5. B2F (2018), "Tax on withdrawn capital to replace the tax on profits". URL: <http://b2future.org.ua/#rec7917051>
6. KM Portal (2016), "Comparative table for the draft Law of Ukraine on amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the tax on the withdrawn capital". URL: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/06/ECTcomparative-table_10_2016.pdf
7. Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine as regards the tax on the withdrawn capital". URL: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/06/explanatory_note_ECT_08_2016.pdf (Accessed 30 April 2018).
8. KM Portal (2016), "Draft Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine with regard to the Tax on Dividends". URL: http://kmp.ua/wpcontent/uploads/2016/06/ECT-draft-law_10_2016.pdf
9. Savchenko A.A. (2018) Comparative analysis of taxes on income and capital tax: current realities and prospects / A.M. Savchenko, I.A. Hoodim // Investments: practice and experience. - No. 1 - 2018 - P.66-69.
10. Taptunova, I.L. (2016), "Transformation of the corporate income tax into the tax on the withdrawn capital", *Yevropejs'kyj informatsijno doslidnyts'kyj tsentr*. URL: www.kmp.ua
11. Lasse Lehis, Inga Klauson, Helen Pahapill, Erki Uustalu (2008), The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law. URL: https://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2008_2_14.pdf