

**О.І. МАЛИШКІН\***

(Державний університет інфраструктури та технологій, м. Київ, Україна)

**А.О. ШКУЛІПА\*\***

(Державний університет інфраструктури та технологій, м. Київ, Україна)

## Податок на виведений капітал: обліково-звітний аспект

Останнім часом урядовці багато говорять про таку законодавчу ініціативу, як податок на виведений капітал, який повинен замінити податок на прибуток. Податок на прибуток відрізняється від податку на виведений капітал (розподілений прибуток) базою оподаткування, тобто тим, що саме оподатковується. Хоча в 2019 році цей податок в Україні ще не ввели, ймовірність його введення в найближчі роки залишається досить високою. Відтак доцільно завчасно обґрунтувати порядок його обліку, щоб у випадку коли цей податок стане частиною діючої практики оподаткування, у бухгалтерів була методична база для його відображення на рахунках та у формах фінансової звітності. Метою статті є аналіз досвіду функціонування податку на виведений капітал в Естонії, огляд законодавчих норм, що плануються до запровадження в Україні, та обґрунтування методики бухгалтерського обліку нарахування і сплати податку на виведений капітал, а також відображення його у формах фінансової звітності. Розкрито переваги та недоліки податку на виведений капітал. Досліджено структуру бази оподаткування податком на виведений капітал в Естонії та Україні. Проведено аналіз показників декларації з розподіленого прибутку, що подається платниками податку в Естонії. У статті подано приклад розрахунку податку на виведений капітал за естонською моделлю. Запропоновано порядок обліку елементів бази оподаткування податком на виведений капітал для українських підприємств. Обґрунтовано доцільність поділу усіх операцій на дві групи: операції з виведення капіталу; операції, що притриванні до операцій з виведення капіталу. Запропонований у статті порядок обліку таких операцій дозволяє зібрати у податковому обліку потрібні суми для формування бази оподаткування, яка відобразатиметься у декларації. Акцентовано увагу на проблемних аспектах визначення і розкриття податку на виведений капітал в обліку і звітності українських підприємств.

**Ключові слова:** податок на виведений капітал, декларація з податку на виведений капітал, бухгалтерський облік податків, досвід оподаткування в Естонії, розподіл прибутку, дивіденди.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4\(86\)-29-36](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4(86)-29-36)

**O.I. MALYSHKIN**

(State University of Infrastructure and Technologies, Kyiv, Ukraine)

**A.O. SCHULIPA**

(State University of Infrastructure and Technologies, Kyiv, Ukraine)

## Tax on Withdrawn Capital: Accounting and Reporting Issues

Recently, officials have been talking a lot about such a legislative initiative as tax on withdrawn capital, which should replace income tax. The income tax is different from the tax on the withdrawn capital (distributed profit) by the tax base. Although tax on withdrawn capital has not yet been introduced in Ukraine in 2019, the probability of its introduction in the coming years remains quite high. Therefore, it is advisable to justify the accounting of tax on withdrawn capital in advance, because if this tax becomes part of the current taxation practice, accountants have a methodical basis for its reflection on accounts and in financial reporting forms. The purpose of the article is to analyze the experience of introduction the tax on withdrawn capital in Estonia, a review of the legislative norms that are planned to be implemented in Ukraine, and the rationale for accounting methods for calculating and paying tax on

\* Малишкін Олександр Іванович, професор кафедри обліку і оподаткування Державного університету інфраструктури та технологій (м. Київ), доктор економічних наук, професор.

\*\* Шкуліпа Анна Олександрівна, магістрант Державного університету інфраструктури та технологій (м. Київ), бухгалтер ТОВ «Промоушн Аутсорсинг».

*withdrawn capital, as well as its reflection in the financial statements. The advantages and disadvantages of tax on withdrawn capital were disclosed. The structure of the tax base for the withdrawn capital in Estonia and Ukraine was investigated. The analysis of the indicators of the declaration of distributed profit, which is filed by tax payers in Estonia, was carry out. The article provides an example of calculating the tax on withdrawn capital according to the Estonian model. Accounting methods for elements of the tax base for withdrawn capital was proposed for Ukrainian enterprises. The expediency of dividing all operations into two groups was proved: operations on the withdrawal of capital; operations equivalent to capital withdrawal operations. The accounting for such operations proposed in the article allows collecting the necessary amounts in tax accounting to form the tax base, which will be displayed in the tax declaration. Author's attention is focused on the problematic aspects of determining and disclosing the tax on withdrawn capital in the accounting and reporting of Ukrainian enterprises.*

**Keywords:** *tax on withdrawn capital, tax declaration, tax accounting, taxation experience in Estonia, profit distribution, dividends.*

**Постановка проблеми.** Ще з 2018 року в Україні точаться дискусії щодо ідеї запровадження податку на виведений капітал (на розподілений прибуток). Цей податок, за задумом законодавців, може замінити традиційний податок на прибуток підприємства, що має призвести до зростання ділової активності компаній, зокрема, реінвестування прибутку у розвиток виробництва. Підґрунтям для таких очікувань є позитивний досвід країн, що вже ввели податок на виведений капітал, серед них Естонія, Латвія, Грузія. Хоча в 2019 році цей податок в Україні ще не ввели, ймовірність його введення в найближчі роки залишається досить високою.

Враховуючи те, що введення податку на виведений капітал, швидше за все, вплине на склад показників фінансової звітності, зокрема звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), важливо з'ясувати яким може бути його облік та порядок розкриття інформації про суми сплаченого податку у звітності суб'єктів господарювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Тематика обліку та оподаткування прибутку (капіталу) підприємств широко розкривається в працях В.В. Бабіч [1], П.М. Боровика, Т.Ф. Плахтій [7], В.П. Синчака [10], А.А. Чирви та інших. Однак, на даний час науковцями ще не приділено належної уваги питанню обліково-аналітичного забезпечення нарахування і сплати податку на виведений капітал. Дискусії точаться довкола доцільності його запровадження, переваг і недоліків, а також очікуваних наслідків від такого оподаткування для економіки країни. Серед останніх публікацій варто відмітити статті таких авторів як О. Бетлій, Р. Кірхнер, Д. Саха [2], Д. Кривоблоцький [5], О. Добровольський [4]. За оцінками експертів, введення податку на виведений капітал замість існуючого в Україні податку на прибуток у перший рік призведе до втрат бюджетних доходів у розмірі від 1,2 % до 1,5 % ВВП, що становить від 37 до 47 мільярдів гривень. У зв'язку з цим, Міністерство фінансів України вважає реальним впровадження податку на виведений капітал замість діючого податку на прибуток без загрози для фінансової стабільності України з 2019 року поки тільки для малого і середнього бізнесу з річним обсягом доходу до 200 мільйонів гривень [8].

Хоча введення податку на виведений капітал залишається під знаком питання, доцільно завчасно обґрунтувати порядок його обліку, щоб у випадку

коли цей податок стане частиною діючої практики оподаткування, у бухгалтерів була методична база для його відображення на рахунках та у формах фінансової звітності.

**Метою статті** є аналіз зарубіжного досвіду функціонування податку на виведений капітал, огляд законодавчих норм, що плануються до запровадження в Україні, та обґрунтування методики бухгалтерського обліку нарахування і сплати податку на виведений капітал, а також відображення його у формах фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.**

**Переваги та недоліки податку на виведений капітал.** Серед переваг податку на виведений капітал експерти, які відстоюють бізнес-інтереси компаній, відзначають наступні [5, 11]:

– створення сприятливих умов для інвестиційної активності підприємства, адже не потрібно зменшувати на суму податку свій прибуток, який ще не розподілений;

– спрощення фіскального контролю, адже не перевірятимуться доходи і витрати як складові фінансового результату;

– стимулюється розвиток бізнес-середовища, що сприятиме залученню іноземних інвесторів. Як наслідок, розширюється виробництво, поліпшується фінансовий стан платника податку і зростає ВВП країни.

Серед недоліків відмічається наступне:

– провал збору податку на прибуток у перші 2-3 роки, що може призвести до збільшення і без того дефіцитного бюджету України, який може виникнути через зміну системи оподаткування;

– оподаткування платежів у формі роялті на користь нерезидента, що не сприятиме входженню великого світового бізнесу в Україну. Це передусім стосується бізнесу з продажу товарів по типу франчайзингу та послуг з боку нерезидентів за звичайними умовами контрактів;

– розширений перелік прирівняних до податку операцій (наприклад, будь-які платежі на користь власників компанії, трансакції з використанням офшорних зон і т.п.).

В той же час державницька позиція зобов'язує подивитись на цей податок з іншого ракурсу. В пояснювальній записці до проекту закону від 05.07.2018 р. № 8557 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал та імплементації

## Бухгалтерський облік

стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон» зазначено, що з 01 січня 2017 року Україна приєдналася до міжнародної Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР і взяла на себе зобов'язання імплементувати щонайменше Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, який включає обов'язкові чотири кроки із п'ятнадцяти запропонованих, що мають на меті протидію розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування [9]. BEPS (Base erosion and profit shifting) – проект боротьби з розмивання податкової бази і виведення доходів / прибутку з-під

оподаткування (штучне виведення доходів з країн з високими податками, де вони і генеруються, в країни з низькими / нульовими податками, де економічна активність низька або не ведеться), створений Організацією економічного співробітництва та розвитку.

**База оподаткування податку на виведений капітал.** Прибутком, який розподіляється, вважаються суми дивідендів та прирівняні до них виплати. У таблиці 1 наведено перелік складових прибутку, що підпадають під оподаткування податком на виведений капітал в Естонії та Україні.

Таблиця 1

База оподаткування податком на виведений капітал в Естонії та Україні

Естонія (діюча модель)	Україна (згідно норм проекту закону № 8557)
Дивіденди	Дивіденди у грошовій та не грошовій формах
Зменшення статутного капіталу	Операції з вилучення (в тому числі шляхом недоотримання) товарів або активів з господарської діяльності
Виплати, не пов'язані з господарською діяльністю: – подарунки; – благодійні внески; – представницькі витрати.	Інші виплати в грошовій або негрошовій формі, які за своєю суттю є розподілом прибутку, але не оформлені у вигляді дивідендів
Витрати та платежі, які не пов'язані з діяльністю компанії	Виплати нерезидентам-пов'язаним особам відсотків, комісій, виплат за договорами позики, кредиту, за іншими подібними договорами
Викуп акцій чи часток та виплати при ліквідації підприємств	Виплата фінансової допомоги (поворотної або безповоротної) неплатникам податку на прибуток; Виплата роялті; Заборгованість за поставлені товари; Безоплатна передача товарів; Виплата коштів неплатнику податку на розподілений прибуток

Джерело: складено авторами на основі [3, 4, 5, 9, 11].

Як бачимо, існують відмінності в структурі бази оподаткування в Естонії та Україні. Вітчизняна модель оподаткування охоплює широке коло виплат не господарської діяльності, які за діючої системи оподаткування потрапляють у витратний механізм підприємства і зменшують оподатковуваний прибуток. Таким чином, нова система буде більш жорсткою до платника податку, знижуючи «шанси на податкові реверанси» – оптимізацію або уникнення оподаткування негосподарських витрат. З іншого боку, пропонується модель сприяє просуванню чесного бізнесу та пришвидшенню економічного росту, забезпечуючи додаткові кошти, що можуть використовуватися для внутрішніх інвестицій.

**Умови визнання витрат в Естонії.** Не зважаючи на те, що витрати діяльності не беруть участь у розрахунку бази оподаткування, в Естонії діють норми, за якими усі витрати компанії мають бути обґрунтованими з позицій відповідності умовам господарської діяльності. За результатом аналізу, окремі витрати компанії не можуть бути віднесені на витрати бізнесу. Наприклад, якщо корпоративна банківська карта використовується для оплати певних витрат, але рахунок, що доводить бізнес-характер цих витрат не надається, то такі витрати обкладаються податком на прибуток. Отже, усі статті внутрішніх і зовнішніх витрат мають бути підтвержені

первинними документами (рахунки-фактури, акти, накладні та інші документи), які підтверджують господарський характер витрат [5]. Аналогічну вимогу доцільно додати до норм вітчизняного закону.

**Податкова звітність.** В Естонії застосовується декларація з розподіленого прибутку (форма 1 INF «Декларація отримувачів дивідендів та інших відрахувань з прибутку») і подається в електронній формі до Податкового Департаменту Естонії. При цьому естонське підприємство має бути зареєстровано як платник податку на розподілений прибуток і мати індивідуальний VAT номер. Строк подачі – щомісяця до 20-го числа (за наявності оподатковуваних операцій) [5].

За обсягом і структурою декларація складається з двох сторінок (розділів). В першому наводяться загальні реквізити, у другому – сума податку та співвідношення оподаткованих виплат із власного капіталу до загальної суми виплат із власного капіталу за період. З метою адаптації до українських умов пропонуємо ввести у форму декларації ще один розділ II «База оподаткування». У табл. 2 наведено фрагмент змістовної частини декларації, коли застосовуються різні ставки податку. Такий формат звітності може бути запропонований для платників податку в Україні.

**Фрагмент декларації з розподіленого прибутку Естонії (форма 1 INF «Декларація отримувачів дивідендів та інших відрахувань з прибутку»)**

Рядок / розділ	Показник	
<i>Розділ I</i>	<i>Отримувачі виплачених дивідендів у звітному періоді</i>	
13000	Особистий код або реєстраційний код в Естонії	
13010	Особистий код або реєстраційний код нерезидента в країні проживання або розташування	
13020	Ім'я, прізвище або найменування	
13030	Країна проживання або місцезнаходження нерезидента	
<i>Розділ II*</i>	<i>База оподаткування</i>	
13050	Виплата	Вид (нерозподілені дивіденди за 2017 рік)
13060		Сума – 100 000 €
		Прирівняні виплати
		Сума – 900 000 €
13070	Ставка податку на дивіденди (20 %)	
13071	Ставка податку на прирівняні виплати (5 %)	
13075	Сума податку на дивіденди – 20 000 €	
13076	Сума податку на прирівняні виплати – 45 000 €	
	Разом: 65 000 €	
<i>Розділ III</i>	<i>Співвідношення оподаткованих виплат із власного капіталу до загальної суми виплат із власного капіталу</i>	
13080	Співвідношення оподаткованих виплат із власного капіталу за звітний період до загальної суми виплат із власного капіталу	
Підтвердження достовірності даних	Особа, яка має право підпису (ім'я, прізвище, дата). Підтверджую достовірність задекларованих даних. Мені відомо, що надання недостовірних або неточних даних карається згідно із Законом про оподаткування.	

\* – у розділі II вказано умовні дані.

Джерело: складено авторами на основі [5].

**Розрахунок податку за естонською моделлю.**

Якщо дивіденди та інший розподіл прибутку на користь власників естонської компанії не відбувається, то податок на прибуток не сплачується і декларація з податку на прибуток не подається. Якщо ж виплати здійснюється, то стандартна ставка податку становить 20 % з бруто-суми розподілу (або 20/80 з нетто-суми).

З 1 січня 2018 року діє також ставка податку з бруто-суми розподілу – 14 % (або 14/86 з нетто-суми). Ця пільгова ставка податку застосовується тільки до середньої суми розподіленого прибутку за попередні 3 роки, а увесь розподілений прибуток понад цієї суми буде обкладатися стандартної 20 %-ю ставкою. При цьому 2018 рік є першим фінансовим роком, що береться до розрахунку. У 2019 році 14 % ставка податку буде застосовуватися до однієї третини розподіленого прибутку 2018 року. У 2020 році 14 % ставка прибуткового податку буде застосовуватися до однієї третини розподіленого прибутку 2018 і 2019 років.

Наведемо приклад розрахунку податку на виведений капітал естонської компанії за новими правилами.

Прибуток розподіляється протягом 3-х років з 2018 року у вигляді дивідендів. Щорічний розмір розподіленою прибутку становить 9000 €.

1) 2018 р. Перший рік розподілений прибуток оподатковується стандартної ставкою 20 % (від суми нетто):

$$9000 * 20/80 = 2250 \text{ €} - \text{підсумковий податок}$$

2) 2019 р. 1/3 частина розподіленого прибутку буде обкладатися ставкою 14/86:

$$(9000 * 1/3) * 14/86 = 488,37 \text{ €}$$

$$2/3 \text{ прибутку} - \text{ставка} 20/80.$$

$$(9000 * 2/3) * 20/80 = 1500,00 \text{ €}$$

488,37 + 1500,00 = 1988,37 € – підсумковий податок.

3) 2020 р. Середня сума розподіленого прибутку за попередніх 2 роки  $((9000 + 9000) * 1/3)$  буде обкладатися за ставкою 14/86:

$$((9000 + 9000) * 1/3) * 14/86 = 976,74 \text{ €}.$$

Частина розподіленого прибутку, що залишилася  $(9000 - 6000)$  буде обкладатися за ставкою 20/80:

$$(9000 - 6000) * 20/80 = 750,00 \text{ €}$$

976,74 + 750,00 = 1726,74 € – підсумковий податок.

4) 2021 р. Середня сума розподіленого прибутку за 3 роки  $((9000 + 9000 + 9000) * 1/3)$  оподатковується за ставкою 14/86.

$$(9000 + 9000 + 9000) * 1/3 * 14/86 = 1465,11 \text{ €} - \text{підсумковий податок [3].}$$

Отже, за даною системою розрахунку розмір податку на виведений капітал компанії зменшується.

## Бухгалтерський облік

**Бухгалтерський облік.** Безперечно, основна частина інформації для податкової декларації формується на рахунках бухгалтерського обліку компанії. В Україні серед можливих методів включення до бази оподаткування складових виведеного капіталу, очевидно, може застосовуватися або метод нарахувань, або касовий метод. Останній є найбільш дієвим для визначення операцій з виведення капіталу.

На сьогодні достеменно не відомо, яким буде метод формування бази оподаткування в прийнятому законі. В існуючому проекті закону і в публікаціях експертів йдеться про суми виплачених дивідендів та прирівняних до них виплат на користь власників

(акціонерів). Відтак найбільш ймовірним є застосування касового методу.

З іншого боку, не виключений варіант прямої юридичної норми або трактувань з боку податкової служби про включення до бази нарахованих сум платежів. Практика податкового законодавства попередніх років свідчить про можливість таких «реверансів» у законодавчому полі. Тому потрібно бути готовим до обох варіантів розвитку подій.

У табл. 3 нами запропоновано порядок відображення в обліку бази оподаткування податком на виведений капітал. Зауважимо, що усі операції слід поділити на дві групи: *операції з виведення капіталу; операції, що прирівняні до операцій з виведення капіталу.*

Таблиця 3

### Запропонований порядок обліку елементів бази оподаткування податком на виведений капітал відповідно до ст. 136 проекту закону № 8557 (за касовим і методом нарахувань)

№	Елементи бази оподаткування податком на виведений капітал	Кореспонденція рахунків
1	2	3
<i>Операції з виведення капіталу</i>		
1	Дивіденди, які виплачуються на користь неплатника податку у грошовій формі та/або відмінній від грошової формі	Д-т 671 К-т 311, 312 – виплати; Д-т 443 К-т 67 – нарахування.
2	Кошти та/або вартість майна, які повертаються або виплачуються у зв'язку з виходом зі складу учасників або акціонерів	Д-т 40 К-т 45 – нарахування; Д-т 45 К-т 672 Д-т 672 К-т 311, 312 – виплати.
3	Виплати у грошовій формі та/або у формі, відмінній від грошової, які здійснюються державним не корпоратизованим, казенним чи комунальним підприємством на користь відповідно держави або органу місцевого самоврядування	Д-т 672 К-т 311 – виплати (у грошовій формі); Д-т 672 К-т 37 – виплати (у товарній формі) Д-т 443 К-т 672 – нарахування.
4	Кошти та/або вартість майна, які сплачуються (повертаються) в межах спільної діяльності	Д-т 682 К-т 311, 312 – виплати. Д-т 443 К-т 682
<i>Операції, що прирівнюються до операцій з виведення капіталу</i>		
5	Кошти, сплачені протягом податкового (звітного) кварталу на виконання боргових зобов'язань у вигляді процентів (за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО*	Д-т 95 К-т 50, 53, 55, 60 – нарахування відсотків; Д-т 50, 53, 55, 60 К-т 311 – погашення відсотків.
6	Кошти, що перераховуються нерезидентам у межах договорів страхування	Д-т 92, 94 К-т 65 – нарахування страхових платежів; Д-т 65 К-т 312 – погашення.
7	Вартість майна, робіт, послуг, наданих неплатнику податку без висування вимог щодо компенсації їх вартості (в тому числі безоплатно наданих товарів (робіт, послуг)	Д-т 63, 68 К-т 10-12, 28, 26 – передача майна, робіт.
8	Фінансова допомога неплатнику податку без вимоги про повернення	Д-т 68 К-т 311
9	Кошти сплачені (переказані) та/або вартість майна (в тому числі необоротних активів), наданих неплатнику податку – нерезиденту переказом коштів з рахунків в українських банках на рахунки платника податку, відкриті за кордоном	Д-т 68 К-т 311, 312
10	Погашення зобов'язань (у тому числі боргових зобов'язань), що виникли за договорами, виконання яких не призводить (прямо або опосередковано) до зарахування коштів на рахунки платників податку в українських банках	Д-т 68 К-т 311, 312
11	Вкладення в об'єкти інвестицій (створення юридичних осіб за кордоном; відкриття філій, інших відокремлених підрозділів платника податку за кордоном)	Д-т 68, 94 К-т 311, 312

1	2	3
12	Роялті, сплачені нерезиденту протягом податкового (звітного) року в обсязі, що перевищує суму доходів від роялті	Д-т 92, 93, 94, 10,12 К-т 632, 68 – отримання роялті; Д-т 632, 68 К-т 312 – виплата.
13	Кошти та/або вартість майна, виплачених (переданого) як внесок засновника та/або власника до статутного капіталу юридичної особи – неплатника податку резидента	Д-т 68 К-т 311, 312
14	Кошти та/або вартість майна, виплачені (переданого) у зв'язку з придбанням майна (робіт, послуг) у неплатника податку – нерезидента, який у порушення вимог п. 141.2 ст. 141 Податкового кодексу України провадить свою діяльність на території України без реєстрації платником податку на виведений капітал	Д-т 20-28, 10-12 К-т 632,68 – отримання майна; Д-т 632, 68 К-т 312 – виплата боргу.

\* – Операції РЕПО (repurchase agreement) – операції, що здійснюються між Національним банком України та банками з державними облигаціями України та банківськими металами. Операції РЕПО можуть здійснюватися лише з тими державними облигаціями, строк погашення яких не припадає на строк проведення операції.

Джерело: складено авторами.

До першої групи віднесено операції з: дивідендами, розподілом майна підприємства, відрахуваннями до бюджету державними підприємствами, коштами та/або вартістю майна, які сплачуються (повертаються) в межах спільної діяльності з іншими підприємствами (організаціями). Оскільки такі операції прямо впливають на стан капіталу підприємства, потрібно застосовувати субрахунки 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» та 671 «Розрахунки з учасниками (акціонерами) за нарахованими дивідендами». Виключення складає спільна діяльність, для обліку розрахунків за якою доцільно використовувати субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки» замість субрахунку 671.

Якщо в податковому обліку платника мають відображатися суми операції (транзакції), що відображають в бухгалтерському обліку за касовим методом, потрібно користуватися проведеннями: Д-т 671, 682 та К-т 311, 312 відповідно.

За другим варіантом під оподаткування можуть потрапити суми дивідендів, що нараховані, але ще не виплачені. Тоді джерелом даних виступатиме проведення: Д-т 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» та К-т 671, 682.

До другої групи віднесено операції, що є прирівняними до виведення капіталу – виплати роялті, надання безповоротної фінансової допомоги, безоплатна передача товарів, відсотки та інші подібні операції, які призводять до прихованого виведення капіталу з підприємства. Такі операції слід відображати за іншими проведеннями. В даному випадку замість рахунку 671 будуть використані рахунки 63, 37 за дебетом і кредит рахунків грошових коштів, запасів тощо. Кореспонденція рахунків може бути доволі різною в конкретній ситуації і залежить від об'єкта обліку – витрати на проценти (рахунок 95), витрати у межах договорів страхування (рахунок 92) і т. д. Вибір рахунків залежить від того, як відображається та чи інша операція та об'єкт обліку в

даному підприємстві. Відтак, вважаємо, що універсальної та на 100 відсотків однозначної відповіді бути не може.

Така багатогранна картина обліку ускладнюватиме проведення перевірки податковим органом. Проте, ключовими проведеннями будуть операції по кредиту рахунків коштів, запасів, необоротних активів та інших активів. На нашу думку, у великих компаніях податківцям буде доволі складно знайти потрібні суми, як через їх величезну кількість, так і завуальований характер вибуття активів, коли зміст операції в реєстрах обліку не зазначається взагалі – зазначають лише суми. Ускладнення виникнуть і через «багаходівки» з використанням транзитних фірм та їхніх рахунків. Однак, податковий інспектор матиме право вимагати розкрити зміст операції, але поки його нададуть, пройде значний час.

**Визначення і розкриття податку на виведений капітал в обліку і звітності.**

**Відображення в обліку.** Теоретично суми витрат з податку на виведений капітал можуть бути віднесені на зменшення дивідендів акціонерів (учасників) або прибутку підприємства. Більш вірогідним представляється другий варіант. Тому на суми витрат з податку на виведений капітал слід зменшувати нерозподілений прибуток через використання субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Існуюче сьогодні проведення таких витрат через рахунок 98 «Податок на прибуток» використовувати не доцільно, адже рахунки класу 9 є операційними і мають закриватися на фінансовий результат звітного періоду – на рахунок 79. Тим більше, розподіл прибутку на дивіденди за звітний рік відбувається, як правило, у наступному році, що відобразатиметься записом за дебетом субрахунку 443, при цьому.

Екстраполюючи довід Естонії на український план рахунків кореспонденція з оподаткування дивідендів і прирівняних до них виплат буде наступною (табл. 4).

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оподаткування дивідендів і прирівняних до них виплат**

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.*
1	На підставі рішення акціонерів (засновників) нараховано дивіденди	443	671	100 000
2	Визначено базу оподаткування в декларації: а) дивіденди б) прирівняні виплати	–	–	1 000 000 100 000 900 000
3	Нарахований податок на: а) дивіденди – 20 % * 100 000 б) прирівняні виплати – 5 % * 900 000	443	641	65 000 20 000 45 000
4	Перераховано податок до бюджету	641	311	65 000

\* – вказано умовні дані.

Джерело: складено авторами.

**Фінансова звітність.** Як відомо, за діючою системою звітності сума податку на прибуток підприємства відображається у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) в рядку 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток». Із запровадженням податку на виведений капітал зникає змістовність такого відображення. В результаті звіт залишається без значущих цифр. Натомість, операції по субрахунку 443 відображаються у звіті про власний капітал як складова капіталу. Отже, суми податку будуть переміщені з однієї форми звітності до іншої.

**Відстрочений податок.** Залишається відкритим питання зарахування відстрочених податків на прибуток до складу витрат. За нормами П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та/або МСБО 12 «Податки на прибуток», відстрочені податкові активи (далі – ВПА) і відстрочені податкові зобов'язання (далі – ВПЗ) мають зв'язок з рядком 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток». Зокрема, сума поточного податку має коригуватися на суму змін значень ВПА або ВПЗ на кінець і початок року. За умов нового податку відсутня база, яку потрібно коригувати. Відтак дискусійним залишається питання доцільності відображення ВПА/ВПЗ у рядку 2300 звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). На наш погляд, методику розрахунку і відображення у звітності ВПА/ВПЗ слід зберегти адже, новації податкового законодавства не впливають на порядок складання фінансової звітності, оскільки регулюються різними законодавчими актами.

**Висновки.** Естонська та українська моделі (за проектом закону) щодо функціонування податку на виведений капітал є аналогічними за змістом, однак мають певні відмінності в структурі бази оподаткування. В Україні до складу бази оподаткування податком на виведений капітал пропонується включити широке коло виплат не господарської діяльності, які за діючої системи оподаткування потрапляють у витратний механізм підприємства і зменшують оподатковуваний прибуток.

За обсягом і структурою декларація на виведений капітал естонської компанії складається з двох сторінок (розділів) без додатків, що значно зменшує

обсяг податкової звітності у порівнянні з обсягами звітності з податку на прибуток.

Задля зручності відображення в бухгалтерського обліку усі операції, що формують базу оподаткування податком на виведений капітал, слід поділити на дві групи: операції з виведення капіталу; операції, що прирівняні до операцій з виведення капіталу. Запропонований у статті порядок обліку таких операцій дозволяє зібрати у податковому обліку потрібні суми для формування бази оподаткування, яка відобразатиметься у декларації.

Пропонується відобразити загальну нараховану суму податку на виведений капітал за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», а не на рахунку 98 «Податок на прибуток». Із запровадженням нового податку зникає необхідність відображення його у звіті про фінансові результати. Натомість податок на виведений капітал як складову капіталу доцільно розкривати у звіті про власний капітал.

#### 4 Список використаних джерел

1. Бабіч В. В., Герасимович І. А. Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 43-47.

2. Бетлій О., Кірхнер Р., Саха Д. Если завтра заработает налог на выведенный капитал: о последствиях. URL: <https://news.dtk.ua/ru/taxation/profits-tax/46830>

3. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС: монографія / [О. І. Малишкін, К. В. Безверхий, І. С. Ковова, С. М. Семенова, С. М. Шуляренко, В. П. Карев]; за наук. ред. О. І. Малишкіна. К.: «АртЕк», 2018. 418 с.

4. Добровольський О. Налог на выведенный капитал: за и против. URL: [https://urliga.ligazakon.net/experts/218/781\\_nalog-na-vyvedennyu-kapital-za-i-protiv](https://urliga.ligazakon.net/experts/218/781_nalog-na-vyvedennyu-kapital-za-i-protiv)

5. Кривоблоцкий Д. Ведение бухгалтерского учета в Эстонии: что необходимо знать? URL: <https://www.start-business-in-estonia.com/estoniya/buxgalterskii-uchet-v-estonii.html>

6. Кривоблоцкий Д. Налог на прибыль в Эстонии: как рассчитывается и когда возникает? URL: <https://www.start-business-in-estonia.com/estoniya/nalog-na-pribyl-v-estonii.html>

7. Плахтій Т. Ф. Бухгалтерський та податковий облік податку на прибуток: розбіжності та шляхи їх уніфікації. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 2. С. 55-65.

8. Податок на розподілений прибуток по-українськи: як це може бути? / «Дебет-Кредит» Український фінансово-бухгалтерський портал URL: <https://news.dtk.ua/taxation/profits-tax/39477>

9. Проект закону від 05.07.2018 р. № №8557 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал та імплементації стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон». URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64356](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356)

10. Синчак В. П. Реформування спрощеної системи оподаткування в контексті податкової політики держави. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 3. С. 113-120.

11. Сукова А. Основы налогообложения Германии. 26-07-2013. URL: <https://www.freelawyer.ua/news/118>

#### 4 References

1. Babich, V. V., Herasymovych, I. A. (2011). Oblik vytrat (dokhodu) z podatku na prybutok vidpovidno do Podatkovoho kodeksu Ukrainy [Accounting for expenses (income) from income tax in accordance with the Tax Code of Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, (2), 43-47.

2. Betlii, O., Kirkhner, R., Sakha, D. (20.01.2018). Esli zavtra zarabotaet naloh na vyvedenyi kapital: o posledstvyiakh [If tomorrow a tax on withdrawn capital is earned: on the consequences]. Retrieved from <https://news.dtk.ua/ru/taxation/profits-tax/46830>

3. Malyshkin, O. I., Bezverkhyy, K. V., Kovova, I. S., Semenova, S. M., Shuliarenko, S. M., Kariyev, V. P. (2018). Harmonizatsiia bukhgalterskoho obliku ta opodatkuvannia na pidpriemstvakh Ukrainy v konteksti normatyviv EC [Harmonization of accounting and taxation at Ukrainian enterprises in the context of EU regulations] (ed. by O. I. Malyshkin). Kyiv: «ArtEk».

4. Dobrovolskyi, O. (13.04.2018). Naloh na vyvedennyi kapital: za i protiv [Withdrawal tax: pros and cons]. Retrieved from [https://jurliga.ligazakon.net/experts/218/781\\_nalog-na-vyvedennyi-kapital-za-i-protiv](https://jurliga.ligazakon.net/experts/218/781_nalog-na-vyvedennyi-kapital-za-i-protiv)

5. Kryvoblotskyi, D. (23.04.2018). Vedenie bukhgalterskoho ucheta v Estonii: chto neobkhodno znat? [Accounting in Estonia: what you need to know?] Retrieved from <https://www.start-business-in-estonia.com/estoniya/buxgalterskii-uchet-v-estonii.html>

6. Kryvoblotskyi, D. (05.03.2018). Naloh na pribyl v Estonii: kak rasschityvaetsia i kohda voznikaet? [Income tax in Estonia: how is it calculated and when does it arise?] Retrieved from <https://www.start-business-in-estonia.com/estoniya/nalog-na-pribyl-v-estonii.html>

7. Plakhtii, T. F. (2009). Bukhgalter'skyi ta podatkovyi oblik podatku na prybutok: rozbizhnosti ta shliakhy yikh unifikatsii [Accounting and tax accounting for income tax: differences and ways of their unification]. *Oblik i finansy APK*, (2), 55-65.

8. «Debet-Kredyt» Ukrain'skyi finansovo-bukhgalter'skyi portal. (12.07.2016). Podatok na rozpodilenyi prybutok po-ukrainsky: yak tse mozhe buty? [Distributed Income Tax in Ukrainian: How Can It Be?]. Retrieved from <https://news.dtk.ua/taxation/profits-tax/39477>

9. Verkhovna Rada Ukrainy. (05.07.2018). Proekt zakonu No. 8557 «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo zaprovadzhennia podatku na vyvedenyi kapital ta implementatsii standartiv protydii rozmyvanniu podatkovoi bazy ta vyvedennia prybutku za kordon» [Draft Law No. 8557 "On Amendments to the Tax Code of Ukraine on the Introduction of the Capital Exit Tax and the Implementation of Standards for Combating the Tax Base and the Removal of Profits Abroad"]. Retrieved from [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64356](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356)

10. Synchak, V. P. (2012). Reformuvannia sproshchenoi systemy opodatkuvannia v konteksti podatkovoi polityky derzhavy [Reforming the simplified taxation system in the context of the state's tax policy]. *Oblik i finansy APK*, (3), 113-120.

11. Sukova, A. (26-07-2013). Osnovy nalohooblozhenia Hermanii [German taxation basics]. Retrieved from <https://www.freelawyer.ua/news/118>