

Олександр Долженков

Національний університет «Одеська юридична академія», Україна

ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКУ НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ В УКРАЇНІ

Oleksandr Dolzhenkov

National University "Odesa Law Academy", Ukraine

INTRODUCTION OF THE TAX ON WITHDRAWN CAPITAL IN UKRAINE

The article is dedicated to research the new type of tax – a tax on withdrawn capital. The author examined main views of scientists in the given field of research and analyzed the foreign experience of the chosen subject. The features of all mandatory public payments were denoted. The classical European and continental models of enterprise profit taxation were analyzed and their disadvantages were highlighted. In the article, based on the analysis of the existing model of enterprise profit taxation, it is proposed to introduce a radically new, progressive model of enterprise profit taxation – a tax on withdrawn capital, which will largely solve existing systemic problems in the taxation of enterprise profits.

Keywords: corporate income tax, tax on withdrawn capital, accounting financial result, profit distribution.

Постановка проблеми.

Податкове законодавство має бути побудоване на основі принципу єдності фінансової політики держави, що проявляється, у першу чергу, у встановленні повного переліку податків, які діють на всій її території.

В умовах ринкових відносин центр фінансової діяльності переміщується до основної економічної ланки – підприємств, ефективність функціонування яких визначається багатьма факторами, але кінцевим критерієм ефективності діяльності підприємства є прибуток. Тож, держава, впливаючи на прибуток юридичних осіб, може здійснювати регулювання основних економіко-правових процесів, які відбуваються в цілому в країні. Оскільки одним з основних інструментів впливу держави на прибуток підприємств є податок на прибуток, остільки за допомогою саме цього податку держава може впливати на розвиток основних процесів у країні – від стимулювання праці до покращення інвестиційного клімату.

Проблему оподаткування прибутку підприємств досліджувало багато науковців і провідних фахівців у галузі фінансового права, серед яких: М. Кучерявенко, Л. Савченко, Л. Касьяненко, Н. Пришва та ін. Але на сьогодні залишається багато нерозв'язаних питань у вирішенні існуючих системних проблем в оподаткуванні прибутку підприємств.

Тож, тема оподаткування прибутку є дуже актуальною з певних причин: перш за все, саме оподаткування прибутку суб'єктів господарювання різних форм власності відіграє важливу роль у формуванні ринкових відносин в Україні, тому що здійснює вплив на їх господарську діяльність. Крім того, податок на прибуток підприємств, будучи одним з високо дохідних податкових джерел, посідає важливе місце в податковій системі України, свідченням цього є показники надходжень до Державного та місцевих бюджетів країни.

Н. Ю. Пришва виокремлює риси усіх обов'язкових публічних платежів, а саме: 1) обов'язковість платежу; 2) передбачення законодавчої форми його встановлення; 3) регулярність планування обов'язкових платежів в дохідних частинах бюджету чи іншого державного грошового фонду і повторення їх сплати в кожному бюджетному періоді (для позабюджетних фондів – фінансовому періоді); 4) переважна грошова форма обов'язкових платежів; 5) безеквівалентність обов'язкових платежів; 6) безповоротність коштів для платника обов'язкових платежів; 7) закріплення елементів обов'язкового платежу, в тому числі платника та об'єкта, в нормативному акті; 8) наявність публічного характеру; 9) існування твердо фіксованих розмірів обов'язкових платежів (для податку характерне встановлення законодавцем не розміру, а ставки), на зміну яких

не може вплинути жодна із сторін правовідношення, за винятком тих випадків, коли в нормативному акті передбачено право платника на пільгу; 10) передбачення чітко визначених строків для сплати обов'язкових платежів, що безпосередньо закріплюються в нормативному акті; 11) перебування обов'язкових платежів в якості доходів публічного характеру

Об'єктивні потреби громадського життя викликають гостру потребу переосмислювати багато проблем податкового права. Необхідність у детальному і всебічному врахуванні чинників, що впливають на формування фінансових ресурсів, а також шляхи удосконалення правового регулювання цих процесів у нових умовах можна визначити, тільки дослідивши зміст відповідних суспільних зв'язків, особливості їх правового регулювання. Не заперечуючи того, що найважливішою все-таки є перша стадія руху публічних грошових коштів, яка пов'язана з формуванням дохідних частин бюджетів, слід відмітити, що в умовах докорінних структурних перетворень гостро постає завдання вирішення існуючих проблем в оподаткуванні прибутку підприємств та особливостей правового регулювання даного виду податку, з метою забезпечення сталими каналами надходження.

Взагалі віднесення того чи іншого виду податку до загальнодержавного чи місцевого здійснено виходячи від об'єму функцій та повноважень, покладених на державу у цілому та органи місцевого самоврядування. Слід відмітити, що незалежно від закріплення податків за певним рівнем бюджетної системи, приймати рішення по конкретним питанням оподаткування відповідні органи можуть тільки в межах своєї компетенції.

Встановлення надходжень до доходів як державного, так і місцевих бюджетів пов'язано з досконалою системою оподаткування, узгодженням усіх чинників, які її формують. Невід'ємною складовою економіки держави є ефективно діюча система оподаткування, в якій податкові платежі при цьому виступають не лише головним джерелом бюджетних доходів, а й регулятором побудови всієї системи суспільних пропорцій суспільного виробництва. На сучасному етапі чинна система оподаткування потребує суттєвого доопрацювання через низьку результативність і недоліки їх законодавчого відображення.

У цілому прийнято виділяти дві концепції розрахунку податку на прибуток підприємств у різних країнах світу – європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську), окремо можна виділити також і естонську модель оподаткування розподіленого прибутку¹.

В Україні 3 2015 року запроваджена класична європейська (континентальна) 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, прямо визначені Податковим кодексом України.

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 (далі – ОЕСР). Однак, це зовсім не означає, що вона не є безпроблемною та прийнятною для України з огляду на інституційний, політичний та економічний рівень розвитку України.

Європейська (континентальна) класична модель має ряд загальновідомих недоліків, серед яких:

- 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;
- агресивні схеми податкового планування, що використовуються великими компаніями з метою уникнення оподаткування, тощо.

В умовах глобалізації, цифрового та мобільного бізнес-середовища така модель є вже морально застарілою, і це визнається європейцями.²

Існуюча система неефективна і створює умови для використання великими компаніями складних схем податкового планування для того, щоб уникнути оподаткування, про що й зазначають зарубіжні та українські експерти.

¹ Серебрянський, Д., Смірнова, О. (2013). *Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток*. Ірпінь: НДІ фінансового права, 75.

² Europa.Eu (2017). *Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU*. <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5175_en.htm> (2018, липень, 17).

Мета дослідження. З'ясувати основні проблеми функціонування класичного податку на прибуток підприємств в Україні та розглянути перспективи і можливість реформування цього податку в умовах економічного падіння та збитковості підприємств України, шляхом переходу до моделі оподаткування виведеного капіталу.

Виклад основних положень. З інституційної, політичної та економічної точки зору Україна належить:

– згідно з однією класифікацією – до країн, де панує «соціальний порядок з обмеженим доступом», що означає, що всі види сучасних інститутів будуть спотворені так, щоб з їх допомогою можна було обмежити доступ до прибуткових економічних і політичних можливостей;

– згідно із іншою – до країн з «екстрактивними інститутами», що означає, що цими інститутами будуть зловживати при першій-ліпшій можливості для отримання ренти для «еліт» замість створення суспільних благ.¹

Тому в українських реаліях класична модель оподаткування прибутку містить вже системні проблеми, частина з яких є невід'ємною складовою цієї моделі в усьому світі, а частина обумовлена виключно специфікою України, в тому числі рівнем корупції та проблемами правозастосування.

В загальній структурі податкових надходжень країн ОЕСР податок на прибуток знизився з 3,7% ВВП до 2,9% ВВП впродовж 2004-2017 років, у структурі ж всіх податкових надходжень частка податку на прибуток знизилась із 10,5% до 8,5% впродовж 2000-2017 років.²

Необхідно зазначити, що при збільшенні суми податкових надходжень надходження від податку на прибуток зменшуються. Враховуючи статистику надходжень від податку на прибуток підприємств в останні роки та перепади цього податку, можна сказати, що цей податок наразі не є бюджетоутворюючим.

Податкове структурування призводить до неоподаткування одних платників податку з перенесенням всього тягаря зі сплати цього податку на інших платників, в результаті чого основна частина надходжень з цього податку забезпечується 0,4% всіх платників податку.

Проблема адміністрування податку та вчинення фіскального тиску на платників податку – усталена практика, від якої податкові органи не мають жодного наміру відмовлятися.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що податок на прибуток підприємств, який розраховується як різниця між доходами та витратами (фінансовий результат), через його широкую дискретність в українських реаліях миттєво породжує корупцію. Наявні системні недоліки перетворили податок на прибуток підприємств в Україні на дієвий механізм фіскального тиску на сумлінних платників податку. Як наслідок, сутність податку наразі викривлена, він не є справедливим та фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств досить низка.

Україна постійно декларує необхідність реформування податкової системи, встановлення нових, прозорих правил оподаткування, в тому числі й прибутку підприємств, запровадження електронних сервісів та сервісної служби платників податків.

Однак, процес реформування податку на прибуток підприємств, який розпочався ще у 2011 році із прийняттям Податкового кодексу України, із задекларованим наближенням податкового та бухгалтерського обліку і поступовим зниженням ставки податку, не дав позитивних результатів.

Оптимальний рівень податкового навантаження на бізнес-середовище, який би не тільки не стримував ділову активність, але й стимулював її, сприяв мінімізації «тіньового» сектору шляхом зменшення доцільності ризику порушень податкового законодавства, тим самим створюючи передумови для добровільної сплати податків, попри всі заяви урядовців, так і не знайдено.

Оскільки проблему з оподаткування прибутку підприємств в Україні треба невідкладно вирішувати, то пропонується перейти до моделі оподаткування виведеного капіталу, згідно з якою оподатковується лише те, що виводиться із бізнесу (у вигляді дивідендів та іншого розподілу прибутку, операцій та платежів, що використовуються з метою оптимізації цього податку).

¹ Дубровский, В. (2015). Политико-экономические и институциональные вопросы налоговой системы Украины: приключения некоторых современных институтов в стране тотального произвола. *Voxukraine.Org* <http://voxukraine.org/2015/07/23/politiko-ekonomicheskiye-i-institutsionalnyye-voprosy-nalogovoy-sistemy-ukrainy_rus/> (2018, липень, 17).

² OECD (2017). *Tax Policy Reviews*. <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>> (2018, липень, 17).

Така кардинальна зміна правил оподаткування прибутку підприємств повинна дозволити вирішити основні існуючі на сьогодні проблеми та в результаті перезапустити економіку країни в цілому.

На відміну від податку на прибуток, податок на виведений капітал має зовсім іншу концепцію – оподаткуванню підлягає не фінансовий результат, а певні операції. Перелік таких операцій об'єднуватиме одна спільна риса – виведення коштів з обороту підприємства.

Саме виведення капіталів у вигляді дивідендів чи інших подібних платежів на користь власників є одним з головних чинників стримування інвестиційного розвитку країни. Так, за повідомленням Національного банку України, через дивіденди в 2017 році з країни було виведено 1,8 млрд. доларів.

При запровадженні моделі оподаткування виведеного капіталу підприємств, на відміну від класичної моделі оподаткування прибутку підприємств, відсутні такі поняття, як доходи/витрати, необхідність підтвердження витрат первинними документами. Операції та платежі, що сьогодні використовуються з метою виведення прибутку, стають прямим об'єктом оподаткування, а накопичені збитки минулих періодів (сформованих переважно за рахунок збитків від курсових різниць) не впливають на розрахунок об'єкта оподаткування. Правила розрахунку бази оподаткування для кожної операції, що є об'єктом оподаткування, чітко встановлюються в Податковому кодексі України і переважно пов'язуються із рухом коштів. Виникнення об'єктів оподаткування та необхідність сплати податку напряму залежить від рішення платника податків про виведення капіталу в той чи інший спосіб, а не від закінчення звітного періоду.

Така модель спрямована на встановлення простих і прозорих правил оподаткування, що дозволить:

- спростити адміністрування податку, зробивши розрахунок податку та правила звітування прогнозованими та простими;
- припинити практику незаконного встановлення показника податкового навантаження у вигляді відсотку від обороту платника податку;
- зменшити кількість податкових перевірок та пов'язаних із цим податкових спорів;
- підвищити ліквідність активів підприємств (завдяки стимулюванню реінвестування);
- створити сприятливі умови для залучення іноземних інвестицій та зупинити відтік капіталу з України;
- змінити філософію взаємовідносин платника податку з податковим органом, звести це спілкування до мінімуму;
- відновити справедливість в оподаткуванні шляхом вирівнювання податкового навантаження між середнім та великим бізнесом;
- та, у підсумку, стабілізувати економічну ситуацію в Україні в цілому, так впровадження цього податку за різними розрахунками дасть додаткове зростання ВВП від 1,5% до 2%.

Звертаючи увагу на зарубіжний досвід впровадження податку на виведений капітал, то, наприклад, не можна порівнювати надходження інвестицій в Грузії та Латвії, оскільки Грузія ввела податок на виведений капітал у 2017 році, Латвія з 2018 року, однак навіть за попередніми даними в Грузії за 10 місяців отримали на 1,2% більше податку, ніж за аналогічний період до його введення.

Досить показовим є досвід Естонії, яка ще у 2000 році провела унікальну на той час у світі податкову реформу, відмовившись від класичної моделі оподаткування нарахованого бухгалтерського прибутку на користь моделі оподаткування прибутку, що розподіляється (виплачується) підприємством.

За 17 років з часу свого впровадження така модель продемонструвала свою високу ефективність у сучасних реаліях світової економіки. Згідно з дослідженнями Податкового Фонду – провідної незалежної організації США з дослідження податкової політики, на даний час саме Естонія має найбільш конкурентоспроможну податкову систему в ОЕСР.¹

Такий максимальний показник досягається завдяки позитивним особливостям її податкової системи: 20% ставка корпоративного податку, який застосовується тільки до розподіленого прибутку підприємства; єдина 20% ставка податку на доходи фізичних осіб, яка не поширюється

¹ Taxfoundation.Org (2014). *Estonia has the Most Competitive Tax System in the OECD*. <<http://taxfoundation.org/blog/estonia-has-most-competitive-tax-system-oecd>> (2018, липень, 17).

на доходи фізичних осіб у вигляді дивідендів; податок на майно застосовується лише до вартості землі, тоді як вартість нерухомого майна або капіталу не оподатковується цим податком; територіальна податкова система, яка звільняє 100 відсотків іноземного прибутку, отриманого вітчизняними корпораціями, від внутрішнього оподаткування (з деякими обмеженнями). Але, як зазначають фахівці Податкового Фонду, найбільш важливою і конкурентною перевагою податкового кодексу Естонії є система оподаткування прибутку підприємств і не лише завдяки низькій 20% ставці, а завдяки тому, що вона є унікальною серед країн ОЕСР в тому, як вона працює.

Президент України підтримав ініціативу впровадження податку на виведений капітал та називав її серед пріоритетних у виступі перед главами дипломатичних представництв, а ще раніше – під час зустрічі з представниками бізнесу. Однак, невдовзі, незважаючи на те, що гальмування такого корисного для бізнесу кроку щодо впровадження податку на виведений капітал сьогодні може коштувати економіці країни занадто дорого, Президент України відмовився від такої ініціативи.

Таким чином, проект щодо впровадження податку на виведений капітал не зареєстровано у Верховній Раді України.

Утім, необхідно зазначити, що податок на виведений капітал – це вдалий інвестиційний проект, який вимагає незначних інвестицій на початковому етапі (близько до 2% від бюджету держави), але ці кошти повернуться до державного бюджету вже через 2-3 роки і в наступні роки значно збільшать надходження до бюджету, покривши всі витрати початкового періоду. Водночас адміністративне навантаження на бізнес не збільшиться, а навпаки знизиться.

Висновки. Запровадження податку на виведений капітал в Україні дозволить значною мірою вирішити існуючі системні проблеми із податком на прибуток підприємств, відновити справедливість в оподаткуванні та знизити податкове навантаження на платників податку.

Впровадження податку на виведений капітал однаково важливо як для малих та середніх підприємств, які прагнуть збільшувати свої виробничі потужності, так і для великих корпорацій, які готові приносити інвестиції в Україну.

References:

1. Serebryans'kyj D., Smirnova O. (2013). Mizhnarodnyj dosvid garmonizaciyi buxgalters'kogo ta podatkovogo obliku z podatku na prybutok. [international experience in the harmonization of accounting and tax accounting for income tax] Irpin': NDI finansovogo prava, 75. [in Ukrainian].
2. Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU. <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5175_en.htm> (2017, y'yu).
3. Dubrovskyj V. Poly'ty'ko-ekonomy'chesky'e y' y'nsty'tucy'onal'nye voprosy nalogovoj sy'stemy Ukray'ny: pry'klyucheny'ya nekotoryx sovremennyx y'nsty'tutov v strane total'nogo proy'zvola. [political, economic and institutional questions of the tax system of Ukraine: the adventures of some modern institutions in the country of total arbitrariness] <http://voxukraine.org/2015/07/23/politiko-ekonomicheskiye-i-institutsionalnyye-voprosy-nalogovoy-sistemy-ukrainy_rus/> (2015, y'yu) [in Russian].
4. OECD Tax Policy Reviews. <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>> (2017).
5. Estonia has the Most Competitive Tax System in the OECD. <<http://taxfoundation.org/blog/estonia-has-most-competitive-tax-system-oecd>> (2014).