

В. П. Онищенко,
к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів

DOI: 10.32702/2306-6814.2018.24.26

ПОРІВНЯННЯ ОБЛІКОВИХ МОДЕЛЕЙ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА ПОДАТКУ НА ВИЛУЧЕНИЙ КАПІТАЛ: ЗАЛИШИТИ ЧИ ЗАМІНИТИ?

V. Onyschenko,
PhD, Associate Professor, Department of Accounting, Taxation and Audit,
Chernihiv National Technological University

COMPARISON OF ACCOUNTING MODELS OF THE INCOME TAX AND THE EXIT CAPITAL TAX

Порушено проблему існування офшорів як способу оптимізації оподаткування. Визначено основні елементи діючої облікової моделі з податку на прибуток. Розглянуто базову модель розрахунку податку на прибуток в Україні. Також виділено супутні податкові механізми цієї облікової моделі: податкові різниці, трансфертне ціноутворення, податок на доходи нерезидентів, оподаткування дивідендів. Принцип "витягнутої руки" означає наближення цін, які були використані у таких операціях до того рівня, як би ця операція відбулася у ринкових умовах без відсутності будь-якого впливу на операцію. Показано, що ці елементи можуть бути використані для боротьби з офшорами. Розглянуто облікову модель податку на виведений капітал. Показано, що при виплаті дивідендів податкове навантаження при податку на виведений капітал навіть зменшується, а не збільшується. Поставлено питання про доцільність впровадження податку на виведений капітал, якщо ефект на стільки сумнівний.

The author raises a problem of the existence of offshores as a way of optimizing taxation. In Ukraine, it is a great problem for economy. Ukrainian government and the President of Ukraine proposed to implement the exit capital tax instead of existing income tax as a solution of this problem. The author discusses this idea from accountant's point of view. The answer how to calculate these taxes you can find in this article. The basic elements of the current accounting model for income tax are determined. The author distinguished the addicted tax mechanisms of this accounting model: tax differences, transfer pricing, non-resident tax revenue, dividend taxation. In transfer pricing control of non-resident operation the businesses must use the "arm's length principle". This means to correct prices that are used in such operations for the level that this operations would take place in market conditions without any impact on the operation. The author shows that these mechanisms can be used to deal with offshores even in current tax exit capital model. The author describes the accounting model of the exit capital tax from law project. The interesting fact here than when dividends are paid, the tax burden if to use the exit tax capital tax even decreases rather than increases. The author rises question of expediency of the implementation of the exit capital tax, if the effect is so much questionable. Based on this study, the author agrees with the positions of the IMF, the World Bank

and V. Sheremeta. The following conclusion is drawn: even with the use of existing concomitant mechanisms for the accounting model of income tax (tax differences, transfer pricing, repatriation tax, dividend taxation), it is possible to deal with offshore. There are all tools for this. The income tax is a tax what is well-tested global practice that is used by most of the developed countries in Europe and the United States. Replacing the income tax with the tax on the exit capital tax by itself will not be able to handle the revenue side of the State Budget, and the impact on economic growth is questionable and underserved. However, the losses of the State Budget and the costs of introducing the administration of the new tax are obvious.

Ключові слова: податок на прибуток, податок на виведений капітал, податок на доходи нерезидентів, офшор, трансфертне ціноутворення, принцип витягнутої руки, податкові різниці, оптимізація оподаткування.

Key words: income tax, exit capital tax, non-resident income tax, offshore, transfer pricing, arm's length principle, tax differences, optimization of taxation.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ситуація, що склалася з існуючою моделлю податку на прибуток в Україні зводиться до того, що чималий сегмент суб'єктів господарювання прагнуть оптимізувати своє податкове навантаження. Це зводиться в цілому до 2-х схем: подрібнення бізнесу для виведення частини підприємств на спрощену систему оподаткування (єдиний податок) або офшоризація. Остання схема полягає у використанні таких моделей бізнес-процесів, що спричиняють перерозподіл прибутку на підприємства-нерезиденти, які знаходяться у країнах, що мають більш низькі ставки податку на прибуток або взагалі не сплачують такий. Офшорні схеми оптимізації оподаткування широко використовуються не тільки українськими власниками бізнесу, але й закордоном. Варто згадати скандали навколо бізнесу Доналда Трампа або сплату податків корпорацією Apple — їх усіх обвинувачували у використанні офшорів. Як спосіб позбавитися від даної проблеми розглядається зараз заміна податку на прибуток на податок на виведений капітал. Принаймні цей тезис можна почути у виступах Президента України та урядовців, які підтримують введення нового податку в Україні, можливо, і з 2019 року. Чи дійсно це так? У чому ж різниця між обліковою моделлю оподаткування податком на прибуток та моделлю податку на виведений капітал? Це є актуальним питанням на сьогодні.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження даного питання науковцями досить поверхневі і навіть не торкаються глибини оновленого проекту розділу III Податкового кодексу України (далі — ПКУ) щодо податку на виведений капітал, глибини діючої нині моделі оподаткування податком на прибуток (чинний розділ III ПКУ) та знаходяться здебільшого на поверхні тезису "це втрата надходжень Держбюджету, але все одно ж буде позитивний вплив". По-суті, це не є результатом наукового пошуку та аналізу, а простим повторенням тезисів Президента України та уряду та не спирається на дослідження бази оподаткування та податкових платежів. Серед останніх публікацій з даної тематики можна назвати публікації Левченко Н.М. [1], Савченко А.М. та І.А. Гудим [2], Соколенко В.А. [3].

Однак серед наявних робіт можна виділити працю Шеремета В. [4], де дається дійсно критична оцінка по-

датку на виведений капітал і в певних аспектах ми продовжимо деякі думки та ідеї автора, але дещо з іншої точки зору — облікової площини, під якою розуміємо відповідь на питання: як розраховується податок та які механізми для цього існують?

ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

До проблем податку на прибуток і податку на виведений капітал можна підійти не тільки "згори вниз" — погляду цифр податкових надходжень та певних загальних уявлень про офшор чи загальні ідеї оподаткування, а "знизу вгору" — мікрорівня, рівня звичайного бухгалтера, який нараховує та сплачує податки й глибоко проникнутий такими "дрібницями", як механізм оподаткування тої чи іншої господарської операції. І такий погляд дасть змогу дати відповідь на питання: а чи дійсно облікова модель оподаткування податком на прибуток та супутні до нього податкові механізми на стільки безнадійна, що його треба замінити на новітній та поки що сумнівний податок на виведений капітал.

МЕТА І ЗАВДАННЯ ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою статті є розв'язання питання, чи дійсно модель податку на прибуток у порівнянні з податком на виведений капітал на стільки неефективна у боротьбі з офшорами, що треба здійснити в Україні заміну податку на прибуток податком на виведений капітал. Для цього ставиться завдання порівняти облікові моделі обох податків, механізми, що використовуються для їх розрахунку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Діюча облікова модель податку на прибуток в Україні з 2015 року у цілому відповідає існуючій європейській практиці і полягає в 3-х кроках (розділ III ПКУ [5]):

— визначається фінансовий результат до оподаткування за правилами бухгалтерського обліку (джерело інформації — Звіт про фінансові результати, який складений за національними стандартами бухгалтерського обліку або Міжнародними стандартами фінансової звітності);

— підприємства, які не враховують так звані податкові різниці, одразу множать згаданий фінансовий ре-

Таблиця 1. Облікова модель податку на прибуток підприємств

Базова облікова модель податку на прибуток		
Ключові елементи	Модель	Хто застосує
Доходи – за правилами П(С)БО або МСФЗ; Витрати – за правилами П(С)БО або МСФЗ	(Доходи – Витрати – Збитки минулих років) × 0,18	Підприємства, які мають виручку ≤ 20 млн грн
Супутні податкові механізми		
Податковий механізм коригування фінрезультату на податкові різниці		
Податкова різниця – «заборонені» правилами ПКУ доходи або витрати	(Доходи – Витрати – Збитки минулих років ± Податкові різниці) × 0,18	Підприємства, які мають виручку > 20 млн грн
Коригування трансфертного ціноутворення (ТЦУ)		
Здійснюється коригування цін по операціях, які визнані контрольованими (наближення їх до ринкових за «принципом витягнутої руки»)	(Доходи ± коригування виручки за методами ТЦУ – Витрати – Збитки минулих років ± Податкові різниці) × 0,18	Операції з нерезидентами. Вартісним критерієм є підприємства, що мають операції з нерезидентами, обсяг виручки більше 150 млн грн і дохід по операції з одним контрагентом більше 10 млн грн. Також має виконуватися ще хоча б один критерій «по-суті»
Податок на доходи нерезидентів («на репатріацію»)		
Обкладається виплата доходів нерезидентам	Платіж нерезиденту у валюті × курс НБУ на дату виплати × 0,15	Усі платники податку на прибуток, а також платники єдиного податку при виплаті доходів нерезидентам

Таблиця 2. Нинішня модель оподаткування дивідендів у платників податку на прибуток

Податок/обов'язковий платіж	Виплата дивідендів:			
	резидентам		нерезидентам	
	юрособам	фізособам	юрособам	фізособам
Авансовий внесок з податку на прибуток	18%	–	18%	–
Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	–	5%	–	5%
Військовий збір	–	1,5%	–	1,5%
Податок на репатріацію	–	–	15%	–

зультат (прибуток) на ставку податку на прибуток (18%). Попередньо при розрахунку податку вони можуть зменшити фінрезультат на збитки минулих років;

— підприємства, які зобов'язані враховувати податкові різниці, попередньо здійснюють коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці. До таких підприємств належать ті, в яких виручка від реалізації перевищує 20 млн грн.

Податкові різниці у відношенні податку на прибуток — це прибирання з бухгалтерського фінрезультату

впливу тих доходів та витрат, які заборонені правилами ПКУ, наприклад, доходів від обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі, результатів дооцінки основних засобів, списання дебіторської заборгованості за "неподатковими" правилами, різної бази нарахування амортизації (за стандартами бухгалтерії та правилами ПКУ) тощо.

Враховуючи вищевказане, сам процес визначення доходів і витрат та загального фінрезультату ми будемо називати "базовою обліковою моделлю" податку на прибуток. Механізм же застосування податкових різниць назвемо "супутнім податковим механізмом". Але це не єдиний супутній механізм коригування. Наведемо їх усі в таблиці 1 та пояснимо детальніше.

З таблиці 1 бачимо, що є ще: — коригування фінрезультату на основі застосування правил трансфертного ціноутворення, що стосується виключно операцій з нерезидентами. Принцип "витягнутої руки" означає наближення цін, які були використані у таких операціях, до того рівня, як би ця операція відбулася у ринкових умовах без відсутності будь-якого впливу на операцію. Якщо податкове зобов'

язання після перерахунку виявилось вищим, до підприємство має доплатити податок на прибуток та подати Звіт про контрольовані операції. До критеріїв "по-суті" зокрема належить і попадання нерезидента до низькоподаткової країни або наявність у нього такої організаційно-правової форми, що дозволяє не сплачувати податок на прибуток, також коли платник податку та нерезидент є пов'язаними особами (більш детально трансфертне ціноутворення викладено автором у публікації [6]);

Таблиця 3. Боротьба з офшорами шляхом використання супутніх податкових механізмів податку на прибуток

Податковий механізм	Боротьба з офшорами (авторський коментар)
Податкові різниці	Можливість не визнати певні витрати та збільшити фінрезультат до оподаткування. Наприклад, щодо тих же відсотків по фінансовим кредитам від нерезидентів по завищеним ставкам. Хоча щодо нерезидентів також можуть бути застосовані методи трансфертного ціноутворення
Трансфертне ціноутворення щодо контрольованих операцій	Шляхом зменшення вартісних критеріїв щодо визнання операцій контрольованими можна охопити більшу кількість суб'єктів, які мають застосовувати принцип «витягнутої руки» щодо цін по операціях з нерезидентами
Податок на доходи нерезидентів	Знову ж можна змінювати ставки цього податку по окремих операціях з нерезидентами, наприклад, щодо роялті чи тих же дивідендів. Можна оподаткувати внески до статутних капіталів до суб'єктів нерезидентів. Можна підняти ставку по тим країнам, куди спостерігається великий відтік капіталу за даними ДФС
Оподаткування дивідендів	Також можна змінювати ставки, наприклад, збільшити податок на репатріацію, ввести даний податок щодо дивідендів фізособам-нерезидентам. Можна також змінити ставку ПДФО щодо виплат певним особам

Таблиця 4. Облікова модель податку на виведений капітал*

Група операцій	Господарські операції, щодо виведення ресурсів, які оподатковуються	Податок на виведений капітал
Операції з виведення капіталу	Дивіденди, які сплачуються неплатнику ПВК (при сплаті фізособам ПДФО і військового збору не буде)	×0,15
	Повернення вкладів власнику (неплатнику ПВК) у різниці між вартістю повернення та вартістю вкладу	
Операції, які прирівняні до виведення капіталу	Виплата процентів, штрафів нерезидентам з держав з низькими ставками податку на прибуток або нерезидентам, що є пов'язаними особами	×0,20
	Виплати за договорами страхування закордон страховикам-нерезидентам	
	Сплата роялті, здійснення фінансових інвестицій закордон, перекази на рахунки в іноземних банках з рахунку в українському банку	
	Надання безповоротної фінансової допомоги, безоплатна передача майна та інші прирівняні операції	
	Внески до статутного капіталу, які здійснюються неплатником ПВК	
	Придбання товарів, робіт, послуг у платників єдиного податку, які є пов'язаними особами	
Операції з пов'язаними особами-нерезидентами	Погашення боргових зобов'язань, крім тих, що оподатковуються по ставці 20% (див. вище)	×0,05
Операції з іншими платниками ПВК	Виплата дивідендів, повернення внесків до статутного капіталу	–
	Сплата роялті, використання трансфертних цін	
	Фінансова допомога, відсотки та інші прирівняні платежі	
Прибуток підприємства	Фінансовий результат – прибуток	–

Джерело: *більш детально в [9].

— обкладання виплат нерезидентам податком "на репатріацію". Це дещо стара назва, яка прижилася на практиці щодо податку на доходи нерезидентів. Цей податок потрапляє до Податкової декларації з податку на прибуток та вважається його частиною (більш детально нарахування та сплата даного податку з заповненням відповідного додатку до Податкової декларації автором розкрито в [7]). Базова ставка такого податку 15%. Однак, існують ще й інші ставки, наприклад, 20% щодо сплати за рекламу, 5% щодо сплати процентів по позикам та фінансовим кредитам, 0%, 4%, 12% щодо договорів страхування ризиків. Також міжнародні угоди можуть передбачати усунення подвійного оподаткування, наприклад, сплата дивідендів у Польщу оподатковується за ставкою 5%.

Для подальших висновків наведемо ще існуючий порядок оподаткування дивідендів, які є однією з форм виведення капіталу (таблиця 2).

Як бачимо, супутні механізми щодо існуючої облікової моделі податку на прибуток мають можливість впливати на такі господарські операції, які часто пов'язують зі створенням офшорів та оптимізацією оподаткування: сплата дивідендів, різні оборудки зі страховими договорами, використання збитків минулих періодів, застосування спеціальних цін для перерозподілу прибутку на свої підприємства в низькоподаткових країнах (офшорів), використання кредитних схем з нерезидентами.

Можливості супутніх податкових механізмів щодо боротьби з офшорами наведено в таблиця 3.

Щодо таблиці 3, то вона не містить конкретних пропозицій чи заходів, вона тільки показує, що навіть нинішня облікова модель податку на прибуток містить механізми щодо боротьби з офшорами. Конкретну інформацію щодо податкових схем та щодо найбільш важливих напрямів боротьби, без сумніву, має ДФС. Вона може розробити та внести пропозиції щодо оподаткування ключових операцій, які призводять до відтоку

капіталу, навіть в рамках діючої моделі податку на прибуток. Однак, що ж нам пропонується? Пропонується заміна податку на прибуток на податок на виведений капітал (див. проект нового розділу III до ПКУ в [8]). При введенні податку на виведений капітал (ПВК) об'єктом оподаткування стануть операції між платниками та неплатниками податку на виведений капітал. Нижче в таблиці 4 наведена суть облікової моделі ПВК.

З таблиці 4 бачимо, що оподатковуються ПВК здебільшого платежі нерезидентам. У ситуації, коли підприємство не мало операцій, що є виведенням капіталу або прирівняними до них, наприклад, виплата дивідендів була, але тільки платникам ПВК, то податку взагалі не буде. І податку на прибуток також не буде. Неплатники податку на виведений капітал — це фізичні особи, фізособи-підприємці загальної системи, єдиноподатники як фізичні особи, так і підприємці. Більш детально проект нового розділу III до ПКУ та порядок нарахування ПВУ розкрито в авторській публікації [9].

Таким чином, з ПВК виходить наступна суперечлива ситуація:

— з одного боку, підприємства, що не мають оподатковуваних операцій взагалі зі свого прибутку не сплачують податок. Це нібито-то повинно стимулювати економічний ріст;

— з іншого боку, ті ж самі операції, які перераховані в таблиці 4 могли б бути інакше оподатковані з застосуванням супутніх до податку на прибуток механізмів з таблиці 3 (введення нових податкових різниць, трансфертне ціноутворення, збільшення / введення податку на репатріацію). Цим самим теж може досягатися створення бар'єрів на виведення капіталу з підприємства.

Також виникає цікава ситуація з оподаткуванням дивідендів:

— якщо зараз при виплаті дивідендів юрособам-нерезидентам іде сплата податку на прибуток 18% та податку на репатріацію 15%, то їх уже не буде, але буде

один лише ПВК і всього 15%. Виходить, що податкове навантаження на дивіденди (вивід капіталу) стає навіть по факту меншим через відсутність податку на прибуток (!);

— збільшення оподаткування дивідендів по фізичним особам (15% ПВК проти нинішніх 5%+1,5%, — див. табл. 2) можна було б досягти шляхом підняття ПДФО по дивідендам нерезидентам з 5% до 13,5%.

І таких питань постає безліч. Щодо такої переваги як зростання економіки, то В. Шеремета, наприклад, доводить той факт, що "у країнах, які впроваджували податок на виведений капітал у період загальної макроекономічної невизначеності, негативний ефект від фіскальних дизбалансів був більш відчутним, ніж економічний імпульс від додатково вивільнених коштів підприємств" [4, с. 9]. Він також вказує на невідповідність дійсності більшості з окреслених авторами ПВК недоліків податку на прибуток та робить висновок про недоцільність впровадження ПВК [4, с. 5; с. 9]. Не підтримували ПВК і МВФ і Світовий банк, аргументуючи це тим, що в Україні головні проблеми не в системі оподаткування. Очевидно, що впровадження ПВК вимагає одночасного впровадження компенсаторів, а також побудови системи адміністрування нового податку.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На основі даного дослідження ми погоджуємося з викладеними позиціями МВФ, Світового банку та В. Шеремета. Також напрошується наступний висновок: навіть з використанням діючих супутніх механізмів до облікової моделі з податку на прибуток (податкові різниці, трансфертне ціноутворення, податок на репатріацію, оподаткування дивідендів) можна боротися з офшорами. Для цього є всі інструменти. Податок на прибуток є перевіреним у світовій практиці податком, який використовується більшістю розвинутих країн Європи та США. Заміна податку на прибуток податком на виведений капітал сама по собі не зможе проблеми надходжень Держбюджету, а вплив на економічне зростання є сумнівним і недоведеним. Однак втрати Держбюджету та витрати на впровадження адміністрування нового податку є очевидними.

Вважаємо, що необхідно провести більш ретельне дослідження макроекономічних впливів впровадження нової моделі оподаткування на основі ПВК з економіко-математичним моделюванням та більш широке обговорення переваг і не додоліків податку на прибуток та податку на виведений капітал із залученням провідних фахівців, як з боку наукової спільноти, так і Мінфіну та професіоналів провідних аудиторсько-консалтингових фірм.

Література:

1. Левченко Н.М. Податок на виведений капітал як альтернатива податку на прибуток / Н.М. Левченко, В.М. Помулева, О.В. Боровських // Сталій розвиток економіки. — 2017. — № 2. — С. 169—175.
2. Савченко А.М. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал: сучасні реалії та перспективи / А.М. Савченко, І.А. Гудим // Інвестиції. — 2018. — № 11. — С. 66—69.

3. Соколенко В.А. Вплив законодавчих змін на податок на прибуток підприємств / В.А. Савченко, А.С. Панченко // Вісник НТУ "ХПІ". — 2016. — № 43 (1215). — С. 85—89.

4. Sheremeta V. Exit Capital Tax as Alternative of Corporate Income Tax / В. Шеремета // Innovative Solutions in Modern Science. — 2017. — № 7 (16). — С. 1—13.

5. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

6. Онищенко В. Трансфертне ціноутворення 2018. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7095-transfertne-tsnoutvorennya-2018>

7. Онищенко В. Додаток ПН: податок на доходи нерезидентів. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7192-dodatok-pn-podatok-na-dohodi-nerезидентv>

8. Проект Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал". URL: <https://minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Проект%20Закону.pdf>

9. Онищенко В. Податок на виведений капітал замість податку на прибуток 2019. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7344-podatok-na-vivedeniy-kaptal-zamst-podatku-na-pributok-protses-zapushcheno>

References:

1. Levchenko, N.M. Pomulieva, V.M. and Borovskiykh, O.V. (2017), "Tax on withdrawn capital as an alternative to income tax", vol. 2, pp. 169—175.
 2. Savchenko, A.M. and Hudym, I.A. (2018), "Comparative analysis of income tax and tax on the shown out capital: modern realities and prospects", Investytsii, vol. 11, pp. 66—69.
 3. Sokolenko, V.A. (2016), "The impact of legislative changes on income tax", Bulletin of NTU "KHPI". Series: Actual problems of management and financial-economic activity of the enterprise, vol. 43, pp. 85—90.
 4. Sheremeta, V. (2017), "Exit Capital Tax as Alternative of Corporate Income Tax", Innovative Solutions in Modern Science, vol. 7, pp. 1—13.
 5. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 29 October 2019).
 6. Onyshchenko, V. (2018), "Transfer pricing 2018", available at: <https://www.golovbukh.ua/article/7095-transfertne-tsnoutvorennya-2018> (Accessed 29 October 2019).
 7. Onyshchenko, V. (2018), "Tax on non-resident income", available at: <https://www.golovbukh.ua/article/7192-dodatok-pn-podatok-na-dohodi-nerезидентv> (Accessed 29 October 2019).
 8. KM Portal (2018), "Draft Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine with regard to the Tax on Dividends", available at: <https://minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Проект%20Закону.pdf> (Accessed 29 October 2019).
 9. Onyshchenko, V. (2018), "Tax on withdrawn capital instead of income tax Exit Capital Tax 2019", available at: <https://www.golovbukh.ua/article/7344-podatok-na-vivedeniy-kaptal-zamst-podatku-na-pributok-protses-zapushcheno> (Accessed 29 October 2019).
- Стаття надійшла до редакції 03.12.2018 р.*