



USAID
ВІД АМЕРИКАНСЬКОГО НАРОДУ

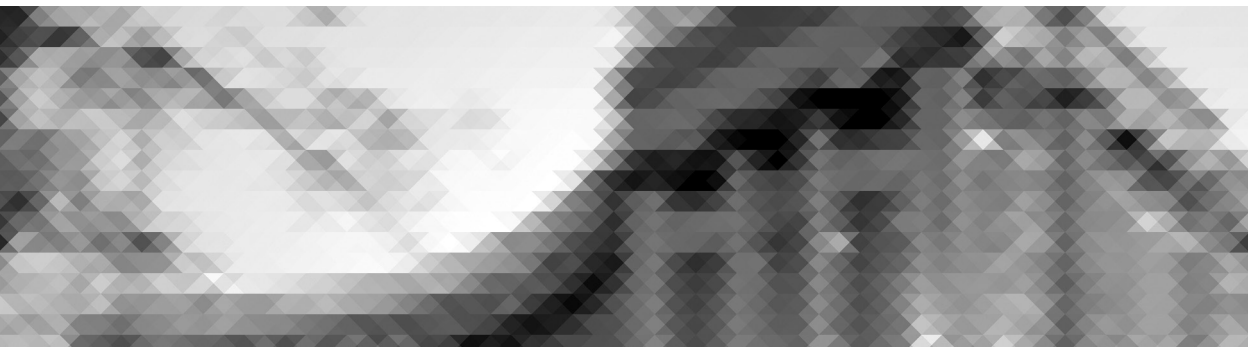


Фонд Східна Європа



ЛАБОРАТОРІЯ
ЗАКОНОДАВЧИХ
ІНІЦІАТИВ
www.parlament.org.ua

Інна Тапунова



Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал

Вересень 2016



ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-ДОСЛІДНИЦЬКИЙ ЦЕНТР

**Трансформація податку
на прибуток підприємств у податок
на виведений капітал**

(Policy Paper)

Автор:

Інна Таптунова

Київ 2016

Європейський інформаційно-дослідницький центр створено з метою надання народним депутатам України інформації, яка може бути використана ними у законотворчій діяльності. Центр здійснює пошукову, аналітичну і дослідницьку роботу щодо галузевих політик та права інших держав (насамперед країн ЄС) і міжнародних організацій.

Адреса: 01008, м. Київ, вул. Садова, 3А, каб. 434

Телефон: +38 (044) 255-36-69

E-mail: euinfocenter@rada.gov.ua

Веб-сторінка: www.euinfocenter.rada.gov.ua

Години прийому: з понеділка по п'ятницю, з 10:00 до 15:00

Діяльність Центру є частиною проекту, що реалізує ГО «Лабораторія законодавчих ініціатив» у рамках програми USAID «РАДА: підзвітність, відповідальність, демократичне парламентське представництво». Програма USAID «РАДА», що виконується Фондом Східна Європа, сприяє становленню підзвітного, відповідального і демократичного парламентського органу.

Більше на www.radaprogram.org

Думки, викладені в цій публікації, є виключною відповідальністю авторів дослідження та не обов'язково відображають точку зору USAID, Фонду Східна Європа та Лабораторії законодавчих ініціатив.

Зміст

Анотація / Abstract	4
Опис проблеми: масштаб, гострота	5
А. Проблема розрахунку об'єкта оподаткування	10
Б. Проблеми адміністрування податку та вчинення фіскального тиску ..	11
В. Низька фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств ...	16
Недоліки нинішньої політики	19
Вплив реформи на платників податку	21
Успішний іноземний досвід кардинальної зміни моделі податку на прибуток	23
Пропонований підхід до вирішення проблеми	26
А. Проблема розрахунку об'єкта оподаткування	29
Б. Проблеми адміністрування податку та вчинення фіскального тиску ..	30
В. Низька фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств ...	30
Заходи та інструменти для вирішення завдання	32
<i>Додаток 1.</i> Історія списання та розстрочення використання від'ємного значення з податку на прибуток	40
<i>Додаток 2.</i> Вплив неоподаткування податком нерозподіленого прибутку підприємств на інвестиції та розвиток економіки	41
<i>Додаток 3.</i> Аналітична довідка за даними показників декларування податку на прибуток за 2015 рік	44
<i>Додаток 4.</i> Аналітична довідка за даними показників декларування податку на прибуток за 1-й квартал 2016 року	45
<i>Додаток 5.</i> Позитивні та негативні наслідки від впровадження податку на виведений капітал	46
<i>Додаток 6.</i> Аналітична довідка щодо поточного стану декларування і сплати податку на прибуток та розрахунок можливого податку на виведений капітал	48

Це дослідження проведено за сприяння громадського проекту Коаліція «За ліберальну податкову реформу» та «Інституту соціально-економічної трансформації».

Автор висловлює свою вдячність Тетяні Шевцовій та Олександрі Шемяткіну за матеріали, підготовлені до цього дослідження.

Анотація

Мета дослідження – з'ясувати, чи працює класичний податок на прибуток підприємств в українських реаліях і чи є він справедливим, в тому числі з огляду на розподіл податкового навантаження, рівень надходжень до державного бюджету та численні проблеми, пов'язані з його адмініструванням, а також розглянути перспективи реформування цього податку в умовах економічного падіння та збитковості підприємств в Україні.

Abstract

The aim of the research is to find out whether the classic tax on the profit of the enterprises works in the Ukrainian reality and whether it is just, taking into account the distribution of the tax burden, the level of revenue to the state budget and numerous problems with its administration, and the prospects of tax reform in the conditions of the economic decline and loss of enterprises in Ukraine.

Опис проблеми: масштаб, гострота

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, прямо визначеній Податковим кодексом України. Тобто, 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.

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»). Втім, це не означає, що вона не є безпроблемною та прийнятною для України з огляду на інституційний, політичний та економічний рівень розвитку України.

Така 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 (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).

В умовах глобалізації, цифрового та мобільного бізнес-середовища така модель є вже морально застарілою, і це визнається європейцями¹.

Ця система неефективна і створює умови для використання великими компаніями складних схем податкового планування для того, щоб уникнути оподаткування. Про це також зазначають зарубіжні та українські експерти².

Європейська Комісія та ОЕСР вживають заходи, спрямовані на удосконалення існуючої класичної моделі оподаткування підприємств, зокрема шляхом запровадження:

- ◆ пакету запобігання ухилення від сплати податків для більш справедливого, більш простого і ефективного корпоративного оподаткування в ЄС, який містить конкретні заходи щодо запобігання агресивного податкового планування, стимулювання податкової прозорості та створення рівних умов для всіх підприємств в ЄС³;
- ◆ плану ОЕСР/ G20 щодо протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування (Base Erosion and Profit Shifting, далі – «BEPS») ⁴.

Динаміка надходжень від податку на прибуток підприємств в останні роки свідчить про поступове зменшення значення цього податку у формуванні доходної частини бюджету країни (таблиця 1).

В загальній структурі податкових надходжень країн ОЕСР податок на прибуток низився з 3,7% ВВП до 2,9% ВВП впродовж 2004-2013 років⁵, у структурі ж всіх податкових надходжень частка податку на прибуток знизилась із 10,5 до 8,5% впродовж 2000-2013 років⁶ (дивіться графік 1 та графік 2 нижче).

1 http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5175_en.htm

2 Аар Хазак: http://www.emselts.ee/konverentsid/EMS2006/2_Rahandus_ja_pangandus/Aaro_Hazak.pdf, В. Дубровський та В. Черкашин «Реформа оподаткування доходів підприємств (корпоративного податку) як ключова частина ліберальної податкової реформи в Україні».

3 http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm

4 <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

5 <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>

6 http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics_19963726

Таблиця 1

Надходження від податку на прибуток підприємств (% від ВВП)⁷

Країна \ Рік	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Австрія	2,2	2,2	2,1	2,3	2,4	1,6	1,9	2,0	2,0	2,2	2,1
Бельгія	3,0	3,2	3,5	3,4	3,3	2,3	2,5	2,8	3,0	3,1	3,2
Данія	2,9	3,4	3,7	3,1	2,6	1,9	2,3	2,2	2,6	2,7	2,7
Франція	2,7	2,4	2,9	2,9	2,8	1,4	2,1	2,5	2,5	2,5	2,0
Німеччина	1,5	1,7	2,1	2,2	1,9	1,3	1,5	1,7	1,7	1,8	1,5
Італія	2,7	2,7	3,3	3,7	3,6	3,0	2,7	2,6	2,9	3,2	2,7
Швейцарія	2,2	2,2	2,7	2,8	3,0	2,8	2,7	2,8	2,8	2,8	2,8
ОЕСР (в середньому)	3,2	3,5	3,7	3,6	3,3	2,7	2,8	2,9	2,9	2,9	..

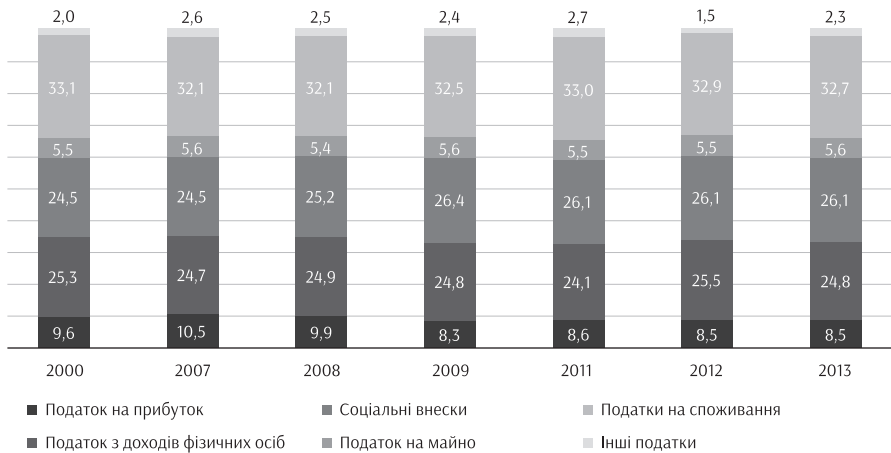
Графік 1

Структура податкових надходжень країн ОЕСР (% від ВВП)

7 <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>

Графік 2

Податки у загальній сумі податкових надходжень країн ОЕСР (%)



Отже, наведені вище дані свідчать про загальну тенденцію зниження надходжень від податку на прибуток підприємств у світі. Можна виділити дві основні причини, чому цей податок стає менш ефективним, це:

- ◆ зміщення акцентів з прямого оподаткування на непряме, яке почалося з фінансової кризи 2008 року, коли бюджети багатьох країн вже почали страждати через скорочення надходжень від податків на доходи;
- ◆ ухилення від оподаткування, в тому числі завдяки розмиванню податкової бази та використанню різних схем податкового планування транснаціональними компаніями, на боротьбу із чим спрямовані зусилля Європейської Комісії та ОЕСР (BEPS тощо).

При цьому треба також враховувати, що мова йде про країни із розвинутою ринковою економікою, в яких сучасні інститути забезпечують чітке дотримання норм податкового законодавства, принципів оподаткування, гарантують дотримання балансу інтересів платника податків і держави, а також існує довіра бізнесу до влади.

З інституційної, політичної та економічної точки зору Україна належить⁸:

- ◆ 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.

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. Умовно їх можна згрупувати наступним чином:

- А. Проблема розрахунку об'єкта оподаткування** – фінансовий результат як базовий показник для розрахунку об'єкта оподаткування з подальшим коригуванням на різниці – це постійний ризик претензій з боку податкової. Крім того, застосування різних схем «оптимізації», що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку. 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 (детально на ст. 21–23 видання).
- Б. Проблема адміністрування податку та вчинення фіскального тиску на платників податку** – усталена практика, від якої податкові органи не мають жодного наміру відмовлятися.
- В. Низька фіскальна ефективність податку на прибуток** як результат поєднання зазначених вище проблем та передумова його кардинального реформування.

⁸ «Политико-экономические и институциональные вопросы налоговой системы Украины: приключения некоторых современных институтов в стране тотального произвола», В. Дубровский, http://voxukraine.org/2015/07/23/politiko-ekonomicheskiye-i-institutsionalnyye-voprosy-nalogovoy-sistemy-ukrainy_rus/

А. Проблема розрахунку об'єкта оподаткування

Ця проблема не є новою для України і складається, в свою чергу, із низки інших проблем. Зокрема, в частині застосування даних фінансової звітності платника податку для визначення базового показника об'єкта оподаткування це:

- ◆ низька культура складання фінансової звітності в Україні;
- ◆ неврегульованість питання відповідальності перед власником платника податку осіб, що склали та/або підтвердили фінансову звітність;
- ◆ період між датами складання фінансової звітності та подачі декларації з податку на прибуток незначний, що унеможливує перевірку достовірності визначення бази оподаткування фахівцями у сфері бухгалтерського обліку;
- ◆ низький рівень знань стандартів бухгалтерського обліку та відсутність досвіду зі складання фінансової звітності працівників податкових органів;
- ◆ відсутність прозорого алгоритму відбору платників податку, фінансова звітність яких підлягає перевірці (платників більше 200 000 осіб).

У частині встановлення податкових різниць, на які коригується бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування, це:

- ◆ окремий облік податкової амортизації, для якої зберігається необхідність зв'язку із господарською діяльністю платника податку;
- ◆ складні і суперечливі правила тонкої капіталізації процентів;
- ◆ проблема списання безнадійної заборгованості (така заборгованість не визнається податковими витратами, в тому числі в період її списання);
- ◆ коригування за правилами трансфертного ціноутворення не можуть бути коректно визначені ні щоквартально протягом звітного року, ні за результатами РІЧНОГО декларування, адже Звіт про контрольовані операції згідно з п/п.39.4.2 Податкового кодексу України подається до 1 травня року, що настає за звітним роком, тоді як річна декларація має бути вже подана у лютому/березні.

В частині існування такої категорії як витрати, що повинні бути підтверджені первинними документами, яка залишається в даній класичній моделі, то це постійний ризик породження дедалі новіших схем з боку податкових органів для невизнання таких документів та, відповідно, витрат (модель з нікчемними правочинами, формальні недоліки первинних документів, застосування статті 205 Кримінального кодексу України тощо).

Можливість об'єктивної перевірки фінансового результату та відповідних податкових коригувань має істотні ризики виникнення податкового спору, оскільки в Україні наразі відсутня як культура його складання, так і досвід перевірки (фаховість, досвід, дуалізм бухгалтерського обліку, наявність планів на перевірку, надмірні вимоги до первинних документів та їх кількості).

Постійна та значна девальвація національної валюти призводить до накопичення від'ємного значення об'єкта оподаткування (збитки минулих періодів), використання якого постійно обмежується на рівні закону (детально в додатку 1), що призводить до позбавлення права власності платника податку на майно.

В результаті накопичені збитки минулих періодів за результатами 2015 року сягають 1 068 млрд. грн. (додаток 6), а сума переплат з податку на прибуток, яка визнається податковими органами, становить 24 млрд. грн.

Крім того, в результаті застосування різних схем «оптимізації» або «податкового планування» основний тягар зі сплати податку на прибуток лягає на сумлінних платників податку, тоді як окремі платники податків декларують збитки та виводять зароблений капітал за кордон.

Б. Проблеми адміністрування податку та вчинення фіскального тиску

Все це ускладнюється проблемами, що вже існують на практиці та пов'язані із адмініструванням податку на прибуток підприємств, вчиненням тиску на платників податку.

На практиці це проявляється у викривленні застосування норм податкового законодавства, коли роз'яснення або дії податкових органів прямо суперечать нормам податкового законодавства, або коли на рівні підзаконних актів, листів або навіть програмного забезпечення закріплюються механізми, що фактично становлять собою нові

правила оподаткування. Наприклад, заборона на перенесення збитків минулих років у 2011 році попри прямі норми Податкового кодексу України; невизнання переоплат шляхом встановлення незаконного «алгоритму» зарахування авансових платежів з податку на прибуток у деклараціях з податку на прибуток 2013 та 2014 років, що був «доведений» виключно листами Державної фіскальної служби України⁹ та реалізований в її програмному забезпеченні.

Принцип презумпції правомірності рішень платника податків, закріплений Податковим кодексом України, повністю ігнорується як в ході проведення перевірок, так і на етапі адміністративного оскарження рішень податкових органів.

Досі залишилася практика встановлення планів надходжень з цього податку, які спускаються на місця у вигляді коефіцієнтів податкового навантаження в залежності від галузі, в якій здійснюється діяльність. Сьогодні це робиться негласно. На практиці досить часто в ході податкових перевірок саме перевірка правомірності розрахунку зобов'язань з податку на прибуток не здійснюється, оскільки основна мета такої перевірки – це встановлення порушення та здійснення донарахувань на заздалегідь визначену суму. Відповідно, «висновки» перевіряючих в таких випадках не ґрунтуються на нормах податкового законодавства, є перекрученням фактичних обставин справи та/або положень податкового законодавства, а інколи і взагалі позбавлені елементарної логіки.

Як правило, перевірки супроводжують інші порушення, такі як:

- ◆ незаконність призначення та проведення перевірок, в тому числі тих, що взагалі не передбачені чинним законодавством;
- ◆ численні процедурні порушення з боку перевіряючих в ході проведення перевірки та оформлення її результатів;
- ◆ недотримання процедури оскарження Акту про результати перевірки та винесення податкових повідомлень-рішень.

Доводити неправомірність здійснених донарахувань, в тому числі з огляду на численні процедурні порушення, платники податків

⁹ Врешті-решт Міністерство фінансів України разом із Державною фіскальною службою України визнали незаконність цього «алгоритму», змінивши його на рівні програмного забезпечення ДФС, але виключно щодо 2014 року.

змушені в суді, адже стадія адміністративного оскарження, яка передбачає можливість врегулювання спірного питання контролюючим органом вищого рівня, є чистою формальністю, яка на практиці не працює.

Відповідно до положень статті 56 Податкового кодексу України платник податків може оскаржити будь-яке рішення до податкового органу вищого рівня, за результатами розгляду якої податковий орган повинен надати **вмотивоване** рішення. Поняття вмотивованості рішення розкриває практика Європейського суду з прав людини («ЕСПЛ»), яка застосовується судами як джерело права в Україні¹⁰, згідно з якою рішення слід вважати вмотивованим у разі, якщо в залежності від обставин справи кожен доречний і важливий аргумент особи проаналізований і рішення дійсно демонструє стороні, що вона була почута.

На практиці платники податків отримують невмотивовані рішення, а відписки, в яких аргументація податкового органу часто зводиться до цитування окремих норм законодавства, а іноді й Акту про результати перевірки, висновки якого оскаржуються, без розгляду по суті аргументації скаржників. Тому процедура адміністративного оскарження перетворилася в формальне дійство, результат якого наперед визначений незалежно від аргументів, які наводяться платником податків-скаржником. Адже сьогодні вся структура податкових органів працює на одну мету – зібрати якомога більше надходжень до бюджету.

Зокрема, статистика розгляду скарг на рівні Державної фіскальної служби України свідчить про досить низький відсоток задоволення скарг платників податків, який в середньому становить 5%. Ця негативна тенденція зберігається впродовж останніх років, а саме:

- ◆ у 2013 – за результатами розгляду 8 852 первинних та повторних скарг на 13 660 податкових повідомлень-рішень повністю або частково скасовано лише 665 оскаржуваних рішень, що становить **4,9%**¹¹;
- ◆ у 2014 році – за результатами розгляду 8 247 первинних і повторних скарг на 11 866 податкових повідомлень-рішень повністю або частково скасовано лише 618 оскаржуваних рішень, що становить **5,2%**;

¹⁰ Згідно із статтею 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини».

¹¹ Лист Міністерства доходів і зборів України № 6124/6/99-99-10-01-02-15 від 07.04.2014 року щодо надання відповіді на запит про доступ до публічної інформації.

- ◆ у 2015 році – за результатами розгляду 8 346 первинних і повторних скарг на 13 217 податкових повідомлень-рішень повністю або частково скасовано лише 521 податкове повідомлення-рішення, що становить 3,94%¹².

Для порівняння, питома вага скасованих рішень за результатами адміністративного (досудового) оскарження в Російській Федерації 44%¹³, а в ФРН – 71%¹⁴. Більшість податкових спорів у США також вирішується у досудовому порядку (за різними оцінками від 85 до 95%)¹⁵.

Тобто, передбачений законодавством механізм адміністративного (досудового) оскарження рішень податкових органів практично не працює. Як наслідок, тягар з вирішення податкових спорів з вивченням всіх фактичних обставин справи, аргументів та доказів платників податків (в тому числі, тисячі сторінок первинної документації, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності платника податків, документів його контрагентів) фактично перекладається на суддів адміністративних судів, які не є фахівцями з питань бухгалтерського обліку.

Розгляд спору у суді, попри закріплений в адміністративному процесі принцип щодо того, що доводити правомірність донарахувань має саме податковий орган, зводиться до зворотного – і вже платник податків має доводити неправомірність позиції податкового органу. Отже, весь тягар доказування покладається на платника податків, тоді як податковий орган може знову нічого не доводити. Це також зумовило зростання кількості спорів, зумовлених нічим не обґрунтованою позицією податкових органів.

Ті платники податків, які не можуть дозволити собі додаткові витрати на захист інтересів у суді (в тому числі, на послуги юристів у довготривалих судових процесах) змушені сплачувати незаконні податкові донарахування.

12 Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік, доступний за посиланням <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>.

13 С. Г. Пепеляев (член Президиума Российской ассоциации налогового права) «Возможности и препоны» (<http://nalogoved.ru/art/1421>).

14 Ш. Рекцигель (правительственный советник в налоговой администрации Саксонии) «Обжалование индивидуального налогового акта. Опыт Германии». Статистические данные опубликованы на сайте Министерства финансов ФРГ. (<http://www.nalogoved.ru/art/1415>).

15 Стаття М. Ларо, податкового адвоката (США), «Відшкодування досудових витрат платника податку в США» (російський журнал «Налоговед» № 11 за 2011 рік).

І наостанок, ситуація погіршується ще й тиском, який чиниться на посадові особи платників податку шляхом відкриття кримінальних проваджень, в тому числі і за статтею 212 Кримінального кодексу України за відсутності складу злочину, передбаченою цією статтею. Система відкриття таких проваджень відпрацьована податковими органами до автоматизму. Найчастіше зустрічаються випадки, коли донарахування податкових зобов'язань було здійснено за результатами звичайної податкової перевірки, оскарження таких донарахувань ще триває і відсутнє їхнє узгодження (обов'язку щодо їх сплати до бюджету немає) або, у разі програшу спору і узгодження зобов'язання, відповідні суми донарахувань повністю сплачені платником податків у встановлені Податковим кодексом України строки до бюджету. Втім, незважаючи на всі ці обставини, кримінальні справи порушуються або тривають.

Так, відповідно до інформації Генеральної прокуратури України¹⁶ протягом 11 місяців 2015 року органами податкової міліції обліковувалось 1902 кримінальних провадження щодо умисного ухилення від сплати податків, зборів та єдиного внеску (ст. 212, 2121 Кримінального кодексу України). Але повідомлення про підозру було вручено у 235 провадженнях (12,36%), тоді як до суду з обвинувальним актом передано лише 49 проваджень (2,57%). Наведені дані свідчать скоріше про те, що більшість з кримінальних проваджень у справах про ухилення від сплати податків розпочинається у випадках, коли власне ухилення немає (склад злочину за ст. 212, 2121 КК України відсутній).

Отже, як показує практика, відсоток справ, які врешті-решт передаються до суду, мізерний і становить лише 2,57% від облікованих кримінальних проваджень. Тому можна зробити висновок про те, що найчастіше досудові розслідування по кримінальним провадженням проводяться саме з метою вчинення тиску на посадову особу/підприємство.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що податок на прибуток підприємств, який розраховується як різниця між доходами та витратами (фінансовий результат), через його широку дискретність в українських реаліях миттєво породжує корупцію. І це відбувається з прямими податками при слабких інститутах по всьому світу. До аналогічних

16 http://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=110381&libid=100820&c=edit&_c=fo#

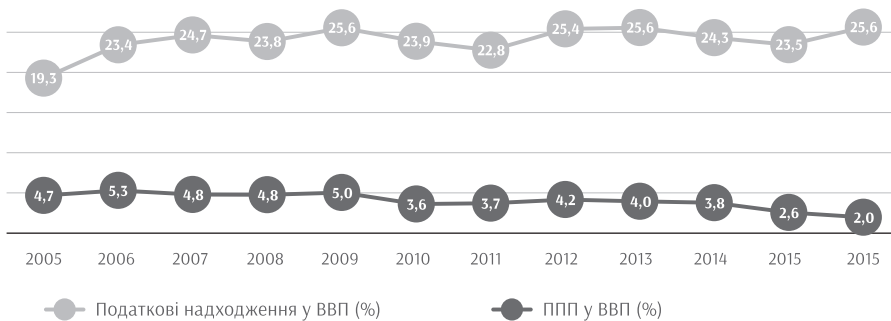
висновків доходять й інші українські експерти, які вивчають проблему податку на прибуток підприємств в Україні¹⁷.

В. Низька фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств

В сучасній економічній літературі фіскальна ефективність податків переважно асоціюється з їхньою питомою вагою у макропоказниках (ВВП, доходах бюджету, податкових надходженнях). У кількісному вимірі фіскальна ефективність (у широкому розумінні) – це здатність підвищувати податкове навантаження (частки податків у ВВП у цій країні). У вузькому розумінні ефективність вимірюється як частка надходжень податку у ВВП. Як свідчать наведені дані, при загальній тенденції зростання суми податкових надходжень у ВВП (з 19,3 до 25,6% ВВП протягом 2005–2015 років), частка надходжень від податку на прибуток підприємств значно скоротилася (з 5,3% до 2% ВВП впродовж 2005–2015 років).

Графік 3

Податкові надходження та ППП у ВВП (%)

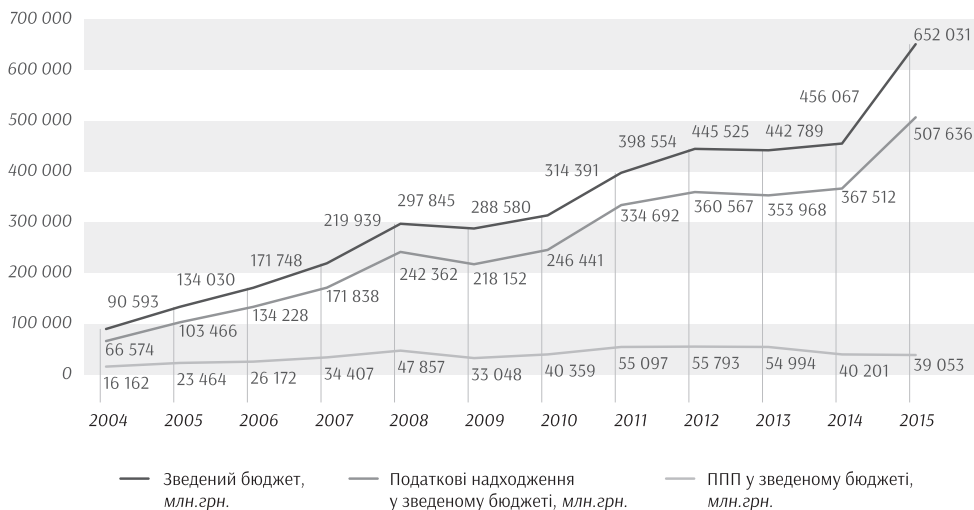


17 «Политико-экономические и институциональные вопросы налоговой системы Украины: приключения некоторых современных институтов в стране тотального произвола, В. Дубровский, http://voxukraine.org/2015/07/23/politiko-ekonomicheskiye-i-institutsionalnyye-voprosy-nalogovoy-sistemy-ukrainy_rus/
Серед іншого, експерт Реанімаційного пакету реформ В. Дубровський зазначає, що: «В результаті податок на прибуток підприємств в Україні є по факту не справжнім податком на прибуток, а повинністю, що довільно накладається, предметом дискретних дій і наступних переговорів. Для такого податку ставка не має ніякого значення, так як ДФСУ “вичавлює” його, шантажуючи фірми покаранням за неминучі, випадкові або навіть неіснуючі порушення; фірми намагаються різними способами вести переговори (в тому числі, і апелюючи до закону); і весь цей непрозорий процес не має ніякого відношення до цивілізованих практик податкового адміністрування».

Фіскальне значення податку може також розглядатися як здатність створювати ефекти щодо формування бюджетних ресурсів із метою забезпечення суспільно необхідних видатків. Важливим у цьому контексті є визначення питомої ваги податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету України в цілому та в податкових надходженнях зокрема¹⁸:

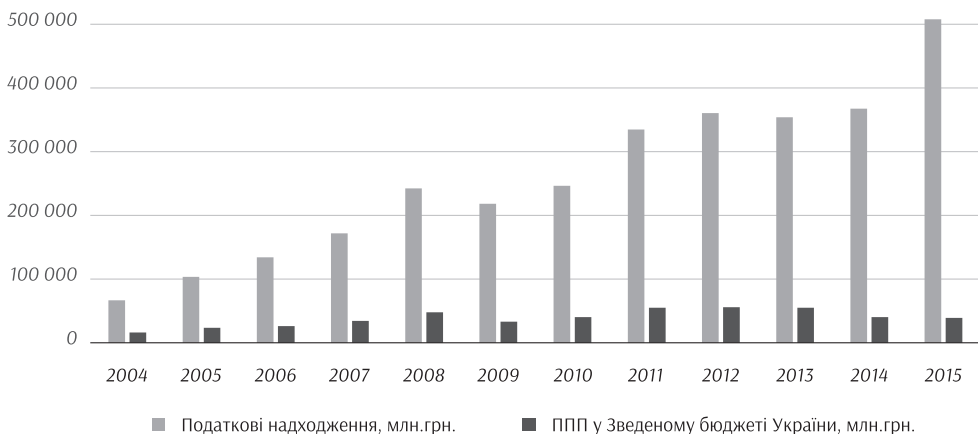
Графік 4

ППП і податкові надходження у Зведеному бюджеті України (млн. грн.)



Графік 5

ППП в загальній сумі податкових надходжень (млн. грн.)



¹⁸ <http://index.minfin.com.ua/index/gdp/>, <http://costua.com/ru/budget/revenue/>

Виходячи із наведених даних, можна зробити висновок, що при збільшенні суми податкових надходжень надходження від податку на прибуток зменшуються. Враховуючи статистику надходжень від податку на прибуток підприємств в останні роки та переоплати цього податку, можна сказати, що цей податок наразі не є бюджетоутворюючим. За результатами 2015 року надходження від податку на прибуток до Державного бюджету склало 34,7 млрд. грн., а переоплати – близько 24 млрд. грн¹⁹. Повертати ці переоплати держава найближчим часом не збирається, у бюджеті-2016 кошти для погашення цієї заборгованості не передбачені²⁰.

Ситуація з очікуваними надходженнями від цього податку в умовах економічного падіння та збитковості підприємств (в тому числі, у зв'язку із значним індексом інфляції – понад 40% за 2015 рік²¹) дедалі погіршується. Навіть Голова Державної фіскальної служби України Роман Насіров сумнівається в тому, що підприємства в поточному 2016 році зможуть сплатити всі **заплановані** в державному бюджеті 50 млрд. грн. податку на прибуток: *«... з урахуванням економічної ситуації, не впевнений, що всі ми настільки прибуткові, щоб сплатити 46 млрд. грн. податку на прибуток»*, – сказав він на засіданні Інвестиційної ради з підприємцями в Києві, 10 лютого 2016 року²².

У підсумку, наведені вище 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 вже не є «справедливим» (один із принципів оподаткування, закріплених Податковим кодексом України), фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств досить низька.

19 Це лише ті суми, які визнаються податковими органами, без урахування сум авансів при виплаті дивідендів, що обліковуються у деклараціях (1,1 млрд. грн.), а також сум переоплат 2013 року, спори щодо яких знаходяться у судах.

20 Згідно із повідомленням Голови Державної фіскальної служби України Р. Насірова, інформація доступна за посиланням <http://ua.interfax.com.ua/news/general/323669.html>

21 <http://www.ukrstat.gov.ua/>

22 <http://ua.interfax.com.ua/news/general/323669.html>

Недоліки нинішньої політики

У сучасних умовах глобалізації економіки, структура податкової системи країни є важливим фактором для бізнесу, коли він вирішує, куди і скільки інвестувати, які види операцій здійснювати в яких країнах.

Надмірне податкове навантаження призводить до таких негативних наслідків, як зниження ділової активності суб'єктів господарювання, «тінізація» економіки, відтік національних капіталів за кордон.

При цьому баланс між рівнем податкового навантаження та фіскальними інтересами держави по податку на прибуток підприємств є вкрай важливим, адже цей податок є одним із найнесприятливіших податків для платників.

Україна також 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.

Процес реформування податку на прибуток підприємств, який розпочався в 2011 році із прийняттям Податкового кодексу України, із задекларованим наближенням податкового та бухгалтерського обліку і поступовим зниженням ставки податку, перетворився у чергове «щось на зразок».

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.

Не допомогло і запровадження з 2015 року класичної європейської моделі оподаткування прибутку підприємств, яка сама по собі є застарілою і має власні недоліки, на врегулювання яких наразі спрямовані зусилля як Європейської Комісії, так і ОЕСР. У результаті правила оподаткування прибутку підприємств згідно із цією моделлю стають дедалі складнішими, адміністрування цього податку також ускладнюється, а контроль з боку держави посилюється. В українських реаліях все це «грає» на користь контролюючих органів, адже це нові можливості для корупції, чергових роз'яснень норм податкового законодавства, здійснення перевірок та податкових донарахувань, породження нових податкових спорів.

При наявній системі оподаткування показник прибутку викривлено, оскільки саме система змушує платників податків шукати шляхи мінімізації прибутку для оподаткування. Це, в свою чергу, призводить до приховування прибутку не лише від оподаткування, а і від акціонерів (власників), і не відображає реальний фінансовий стан підприємств для інвесторів, перешкоджаючи процесу капіталізації ринку.

Отже, просте копіювання досвіду інших країн в частині моделі оподаткування прибутку підприємств без урахування національної специфіки, включаючи факт невиконання/систематичного порушення або викривлення норм податкового законодавства та високий рівень корупції в податкових органах, призводить врешті-решт до її перекручення та спотворення.

Будь-яка пропозиція кардинальної зміни моделі оподаткування прибутку підприємств, яка б встановлювала прості прозорі правила визначення об'єкта оподаткування, без можливості втручання в порядок його розрахунку, відразу відсікається контролюючими органами, адже в такому випадку фактично втрачається можливість впливу на платників податку, маніпуляцій, надання переваг окремим платникам податку і т. ін.

Замість цього пропонуються концепції, які насправді жодного відношення не мають до справжньої реформи податкової системи України. Останньою та дуже показовою була податкова реформа від Міністерства фінансів України «все по 20%». Основні принципи пропонуваної моделі податкової системи полягали у встановленні «плоских ставок» – 20% ПДФО, 20% ПДВ, 20% ЄСВ і 20% з податку на прибуток підприємств. Їхня особливість, на думку чиновників відомства, полягала в значному спрощенні адміністрування податків.

Пропозиції Міністерства фінансів України були розкритиковані аналітиками та представниками бізнесу. Серед іншого, було зазначено, що навряд чи запропоновані зміни дозволять вивести будь-яку частину тіньової економіки з тіні, як це було заявлено Урядом, оскільки для досягнення такої мети необхідно було б знижувати «плоскі ставки», наприклад, до 12% (за виключенням ЄСВ). Таке зниження ставок, на думку аналітика, зробило б не вигідним переведенням грошей в готівку через конвертаційні центри. Це б дозволило вивести з тіні 80-85% економіки, і, відповідно, збільшити базу оподаткування більш ніж удвічі²³.

23 <http://www.segodnya.ua/economics/finance/nalogovaya-reforma-ot-minfina-vse-po-20-646590.html>

Представники бізнесу зазначили, що глобальною проблемою цього документа є те, що він не усуває проблему «схем»: переведення грошей в готівку через конвертаційні центри, як і раніше, залишається для бізнесу вигідним, а Державна фіскальна служба отримує ще більше важелів тиску на бізнес. Також представниками бізнесу було відзначено, що запропонований проект реформи передбачав суто «косметичні» і технічні зміни, які кардинальним чином не впливали на взаємовідносини платників податків і держави.

Наразі урядом активно розробляється законодавство про внесення змін до правил оподаткування податком на прибуток відповідно до рекомендацій протидії розмивання бази і виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS), про контрольовані іноземні компанії (КІК). Списання збитків, обмеження включення до витрат нереалізованих курсових різниць, повернення до зв'язку витрат з господарською діяльністю і встановлення обмежень щодо включення до витрат ряду виплат – це перелік можливих змін до Податкового кодексу найближчим часом. І все це зі збереженням розрахунку податкової бази, виходячи із фінансового результату як базового показника.

Отже, правила оподаткування прибутку підприємств в Україні дедалі ускладнюються. Але головне – зберігаються основні причини тінізації бізнесу та виведення капіталу: відсутність змін в економічній і валютній політиці держави, відсутність гарантій захисту права власності. Проте складні нові правила вимагатимуть консультування для тих, хто й так платить податки, і структурування для тих, хто їх не платить.

Вплив реформи на платників податку

За результатами першого кварталу 2016 року загальна кількість платників податку на прибуток становила 269 215, з яких 1 548 – це великі платники податків (0,6%).

З 21 000 платників податку з оборотом більше 20 млн. грн., прибуткові – 12 935, збиткові – 8000 (62% / 38%).

За перший квартал 2016 року загалом було сплачено 13 800,0 млн. гривень, з яких 11 300 млн. грн., або 80%, сплачено всього 1086 платниками, або 0,4%.

Згідно із прогнозом на підставі даних за 1 квартал 2016 року розрахункового 1086 платників у 2016 р. мають сплатити податок на рівні 45 млрд. грн., що становить 90% від загального обсягу запланованих надходжень до бюджету (додаток 6). Аналіз цієї категорії платників показує, що це, як правило, компанії з іноземними інвестиціями і державні підприємства. Це ті платники, модель поведінки яких приблизно постійна – вони платять податок і розподіляють дивіденди. Вони це роблять незалежно від ускладнень або спрощень в правилах оподаткування прибутку.

Отже, фактично основний тягар зі сплати податку на прибуток покладається на 0,4% платників податків, які мають сплатити 90% надходжень з цього податку у 2016 році.

При цьому 8000 платників, які є збитковими (сума накопичених збитків становить 1 трильйон 68 млрд. грн.), за 1-й квартал 2016 року вивели з України 13,6 млрд. грн. (детально у додатку 6).

З такою динамікою протягом 2016 року збитковими платниками буде виплачено пасивних доходів близько 53,8 млрд. грн. Сукупно всіх пасивних доходів усіма платниками (включаючи прибуткових і малий бізнес) протягом 2016 року буде виплачено на рівні 3 млрд. дол. США²⁴.

Також необхідно зазначити, що згідно з доповідною запискою GLOBAL FINANCIAL INTEGRITY²⁵ за період 2004–2013 років з України за кордон було незаконно виведено майже 117 млрд. дол. США. Тобто, середньорічний розмір нелегального відтоку з України становить 11,7 млрд. дол. США.

Якщо 3 млрд. дол. США – це виплата пасивних доходів (відсотки, роялті), то можна припустити, що ще до 8 млрд. дол. США виводяться через заниження ціни продажу товару на експорт або закупівлю товарів (робіт, послуг) за завищеною ціною. Це ті операції, які потенційно підпадають під дію норм з трансфертного ціноутворення (далі – «ТЦУ»). За підсумками 2015 року було подано 2800 звітів по ТЦУ, а сума коригування об'єкта оподаткування податком на прибуток склала близько 1 млрд. грн., що призвело до збільшення податкових зобов'язань на суму до 180 млн. грн. При середньорічному показнику виведення

24 Розрахунково, на підставі даних зведеної декларації ДФС, виходячи із суми податку на доходи нерезидентів за 1й квартал 2016 року у розмірі 507,6 млн. грн. та середньої ставки податку з доходів нерезидентів за фактичними даними 2015 року – 2,6% та середнім обмінним курсом гривні до дол. США 25 грн / \$1.

25 «Illicit Financial Flows from Developing Countries 2015», <http://www.gfintegrity.org/>

капіталу на рівні майже 300 млрд. грн. (11,7 млрд. дол. США) податкове коригування фінансового результату склало всього 1 млрд. грн. Причини може бути дві: це результат накопичених збитків (понад 1 трлн. гривень означає, що коригування об'єкта оподаткування не призводить до донарахування), і результат того, що ТЦУ не адмініструється в Україні належним чином.

На цьому фоні у 1086 прибуткових платників податку в результаті податкових коригувань фінансового результату за діючими правилами оподаткування прибутку підприємств (без ТЦУ) база оподаткування збільшилася в середньому на 35% (що є потенційним джерелом для модернізації підприємств).

Тому зміна порядку оподаткування прибутку підприємств дозволить розподілити тягар зі сплати податку між всіма платниками податку рівномірно та відновити справедливість в оподаткуванні. Головний біль, пов'язаний з трансферним ціноутворенням, перекладається на великий бізнес, звільняючи середній та малий бізнес, а це близько 95% всіх платників цього податку, від впливу контролюючих органів, максимально спрощуючи систему розрахунку податку.

Успішний іноземний досвід кардинальної зміни моделі податку на прибуток

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) підприємством²⁶.

Згідно з пояснювальною запискою до законопроекту мета податкової реформи полягала у сприянні розвитку підприємництва, додаткових інвестицій і створення нових робочих місць.

За 15 років з часу свого впровадження така модель продемонструвала свою високу ефективність у сучасних реаліях світової економіки. Згідно з дослідженнями Податкового Фонду – провідної незалежної

²⁶ Варто зазначити, що естонська модель оподаткування розподіленого прибутку відповідає директивам ЄС, про що свідчать рішення Європейського суду справедливості у справах C-284/06 26.06.2008, C-231/05 від 18.07.2007, C-446/04 від 12.12.2006.

організації США з дослідження податкової політики, на даний час саме Естонія має найбільш конкурентоспроможну податкову систему в ОЕСР²⁷.

Зокрема, Естонія у 2014 та 2015 роках займає перше місце як в загальному рейтингу Індексу конкурентоспроможності податкових систем (International Tax Competitiveness Index), так і в частині оподаткування прибутку підприємств²⁸. Необхідно зазначити, що для розрахунку даного Індексу оцінюються більш ніж 40 різних показників податкової системи, в тому числі податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на заробітну плату, податки на споживання, податки на майно, а також кваліфікація іноземних доходів. Дане дослідження проводиться щорічно серед 34 країн-членів ОЕСР на основі зазначених категорій для ранжирування найбільш конкурентоспроможних податкових систем в промислово розвинених країнах.

Такий високий (максимальний) показник досягається завдяки чотирьом позитивним особливостям її податкової системи:

- ◆ по-перше, це 20% ставка корпоративного податку, який застосовується тільки до розподіленого прибутку підприємства;
- ◆ по-друге, це єдина 20% ставка податку на доходи фізичних осіб, яка не поширюється на доходи фізичних осіб у вигляді дивідендів;
- ◆ по-третє, податок на майно застосовується лише до вартості землі, тоді як вартість нерухомого майна або капіталу не оподатковується цим податком;
- ◆ і, врешті-решт, вона має територіальну податкову систему, 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 – вона є унікальною серед країн ОЕСР в тому, як вона працює.

27 «Естонія має найбільш конкурентоспроможну податкову систему серед країн-членів ОЕСР», матеріал доступний за посиланням: <http://taxfoundation.org/blog/estonia-has-most-competitive-tax-system-oecd>.

28 <http://taxfoundation.org/article/2015-international-tax-competitiveness-index>

Податок на прибуток підприємств в Естонії являє собою так званий податок на грошовий потік («cash-flow tax»). Замість того, щоб вимагати від підприємств розрахунку оподатковуваного 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). Такий податок не лише значно спрощує розрахунок оподатковуваного 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 зростання²⁹.

Згідно з іншим дослідженням, проведеним спільно аналітиками Тартуського університету, Центру політичних досліджень Praxis і юристом адвокатського бюро Glimstedt на замовлення Міністерства фінансів Естонії³⁰, за період з 2000 по 2006 роки податкове навантаження скоротилося майже в три рази. Більш детально про вплив податкової реформи згідно з результатами дослідження, проведеного на замовлення Міністерства фінансів Естонії, а також статистичні дані щодо рівня надходжень від податку на розподілений прибуток та рівня податкового навантаження, наведено в додатку 2.

29 Kyle Pomerleau. The Key Component of the Estonia's Competitive Tax System // Tax Foundation, 06.X.2015: <http://taxfoundation.org/blog/key-component-estonia-s-competitive-tax-system>

30 http://www.praxis.ee/fileadmin/tarmo/Projektid/Valitsemine_ja_kodanike%C3%BChiskond/VUEFvene_veebi/Tulumu_kokkuvote_RU.pdf

Отже, як свідчить практика застосування податку на розподілений прибуток в Естонії, він є досить прогресивним, оскільки є нейтральним для бізнесу, і дійсно дозволяє перезапустити економіку країни, стимулюючи розвиток виробництва та зупиняючи відтік капіталу, роблять висновок експерти, в тому числі і експерти Податкового Фонду. Безумовно, і це визнають естонці, в такій системі зберігаються можливості для ухилення. Але при збереженні одвічного ризику, що хтось ухилиться, запропонована модель зводить до мінімуму можливість податкових органів впливати на платника податку та втручатися у питання ведення бізнесу.

Пропонований підхід до вирішення проблеми

Податок на прибуток підприємств у різних країнах світу розраховується по-різному, але в цілому прийнято виділяти дві концепції: європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську)³¹. Окремо можна також виділити естонську модель оподаткування розподіленого прибутку, яка є досить новою, а тому не поширена у світі. Її особливості та ефект від впровадження детально розглянуті у попередньому розділі. Тому розглянемо особливості та відмінності двох інших моделей оподаткування прибутку.

Європейська (континентальна) – передбачає, що податковий облік як самостійний вид майже відсутній, а сума бухгалтерського прибутку може дорівнювати сумі прибутку до оподаткування. З метою визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, коригується щодо амортизації, збитків, дивідендів, процентних доходів тощо у порядку, встановленому податковим законодавством. Застосовується у Німеччині, Франції, Швеції, Бельгії, Іспанії, Італії, Швейцарії тощо.

Англо-американська (англосаксонська) – передбачає паралельний розрахунок бухгалтерського та оподаткованого прибутку при одночасному існуванні між ними стійкого і контрольованого зв'язку. На прикладі США продемонстровано, що це досягається за рахунок

³¹ Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. – 75 с.

законодавчо закріпленого обов'язку розрахунку постійних та тимчасових різниць між бухгалтерським та податковим обліком, які деталізуються у відповідних додатках до декларації з податку на прибуток корпорацій. Застосовується у США, Великій Британії, Канаді та Австралії.

Таблиця 2

Порівняння принципів побудови моделі взаємозв'язків фінансового та податкового обліку³⁰

№	Європейська (континентальна)	Англо-американська (англосаксонська)
1	Сума балансового прибутку може дорівнювати сумі прибутку до оподаткування	Балансовий прибуток відрізняється від прибутку, що підлягає оподаткуванню
2	Фінансова звітність орієнтована насамперед на інтереси держави, а інтереси інших учасників господарських процесів виявляються другорядними	Орієнтація фінансової звітності на інтереси широкого кола інвесторів, що зумовлено високорозвиненим ринком цінних паперів
3	Правила і процедури бухгалтерського обліку детально регламентуються чинним законодавством	Відсутність жорсткого законодавчого регулювання правил бухгалтерського обліку
4	Держава бере безпосередню участь у регулюванні правил бухгалтерського обліку	Облікові стандарти визначаються не законодавством, а розробляються профорганізаціями бухгалтерами

Таким чином, автор науково-аналітичної доповіді робить висновок, що англо-американська (англосаксонська) система характеризується значною варіантністю і гнучкістю бухгалтерських облікових систем, а підприємствам надано свобода вибору щодо використання встановлених норм для ведення обліку та, відповідно, щодо складання фінансової звітності, причому така свобода відзначається певною дискретністю, адже на загальнодержавному рівні чітко окреслені межі її існування.

Тому варіант із визначенням об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, було визначено перспективним напрямом розвитку для України.

Але, як свідчить проведений аналіз, класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств в українських реаліях не

вирішує проблем, що вже існують на практиці, тоді як подальший напрям її «вдосконалення» є зрозумілим: це впровадження плану ОЕСР/G20 щодо протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS)³².

Крім того, експерти Міжнародного валютного фонду за результатами проведених досліджень визнають, що положення Податкового кодексу України мають бути спрощені за рахунок внесення чіткості та покращення юридичної техніки. Але разом із тим зазначають про необхідність змін в політиці щодо податку на прибуток підприємств, що можуть бути реалізовані у короткостроковій перспективі, зокрема³³:

1. Заборонити включення до податкових витрат тих витрат, що не пов'язані із господарською діяльністю, та встановити спеціальні категорії витрат, що не включають до податкових витрат;
2. Зробити більш жорсткими правила тонкої капіталізації;
3. Запровадити податкові коригування у разі зміни методів бухгалтерського обліку;
4. Скасувати особливі правила оподаткування для підприємств з оборотом менше 20 мільйонів гривень і мораторій на їх перевірку;
5. Підняти ставку податку до 20%, встановивши її на верхньому рівні ставки ПДФО (без урахувань змін, внесених до Податкового кодексу України з 01.01.2016 р.).

Такі пропозиції фактично означають повернення до попередньої моделі оподаткування, а разом із цим і до проблеми наявності /підтвердження зв'язку витрат із господарською діяльністю платника податків, встановленню в Податковому кодексі України переліку категорій витрат, які не включаються до податкових (неподаткові витрати та витрати подвійного призначення), ускладнення правил тонкої капіталізації, які й так досить складні і незрозумілі.

Але ж попередня модель оподаткування була не досить вдалим перехідним гібридом від пережитків планової економіки Радянського Союзу до класичної європейської системи оподаткування, що було

32 <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

33 Звіт МВФ по Україні № 16/25 від 08.02.2016 р., <https://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=43648.0>.

визнано на державному рівні. Тому повернення до неї навряд чи можна назвати перспективним напрямом реформування податку на прибуток підприємств.

Англо-американська модель оподаткування передбачає ведення бухгалтерського та податкового обліку, що означає необхідність розрахунку постійних та тимчасових різниць між ними, які деталізуються у відповідних додатках до декларації з податку на прибуток корпорацій. Втім, як свідчить досвід попередніх років, ведення двох окремих обліків означає ускладнення адміністрування цього податку і свого часу від цієї моделі відмовились на користь класичної європейської моделі, яка базується на показниках фінансової звітності.

Оскільки проблему з оподаткування прибутку підприємств в Україні треба вирішувати і негайно, 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). Варто зазначити, що це не естонська модель оподаткування розподіленого прибутку, але вона покладена в основу моделі податку на виведений капітал з урахуванням національної специфіки України.

Така кардинальна зміна правил оподаткування прибутку підприємств дозволить вирішити **основні** наявні сьогодні проблеми та в результаті перезапустити економіку країни в цілому, а саме:

А. Проблема розрахунку об'єкта оподаткування

При такій моделі оподаткування прибутку підприємств, на відміну від класичної моделі, 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.

Б. Проблема адміністрування податку та вчинення фіскального тиску на платників податку

В результаті встановлення простих і прозорих правил розрахунку об'єкта оподаткування дискретність податку зменшується, адміністрування податку спрощується (в тому числі у зв'язку із зменшенням кількості первинних документів, які постійно треба оформлювати при класичній моделі оподаткування) необхідність в постійному роз'ясненні правил застосування податкової норми відпадає, практика встановлення планів з надходжень в бюджет втрачає сенс.

Всі операції з платниками цього податку не є об'єктом оподаткування. Отже, немає сенсу контролювати всі операції, які здійснюються між 264 тис. платників. Умовно всіх платників податку на виведений капітал можна уявити як замкнуте бізнес-середовище. Поки капітал обертається в цьому середовищі – він нейтральний для податку та контролю, оскільки контролюється тільки виведення капіталу з цього середовища. Такий підхід знижує кількість операцій, що потребують контролю та перевірки, і дозволяє перейти до інтелектуального відбору суб'єктів для податкового контролю (створення профілю поведінки сумлінного платника податків) і оперативно перекривати «дірки» витікання капіталу з системи. Як наслідок, податкове навантаження та фіскальний тиск на платників податку має суттєво зменшитися.

В. Фіскальна ефективність податку на виведений капітал

Досить ймовірно, що в перші роки існування нової моделі оподаткування виведеного капіталу фіскальна ефективність його може знизитися, але такого різкого падіння, як це відбувалося в Естонії, в Україні не очікується. Це пов'язано із тим, що при новій моделі податок починають сплачувати й «збиткові» підприємства; окремі операції, які використовуються для цілей «оптимізації», стають прямим об'єктом оподаткування; донарахування за правилами ТЦУ мають призводити до збільшення податкової бази у зв'язку із неврахуванням накопичених

збитків для цілей оподаткування. За попередніми розрахунками експертів очікується, що надходження від податку на виведений капітал не повинні сильно відрізнятись від тих, що заплановані для податку на прибуток підприємств. Детальний розрахунок прогнозованих надходжень наводиться у додатку 6.

Також треба зазначити, що пропонована модель оподаткування прибутку підприємств є саморегулюючою економічною моделлю, оскільки, якщо дивіденди не виплачуються та інвестуються у розвиток компанії (в тому числі, у виробництво), то в підсумку збільшується оборот товарів та послуг, що означає збільшення надходжень від ПДВ та податку на зарплату.

Враховуючи вищенаведене, пропонується з 2017 року запровадити кардинально нову, прогресивну модель оподаткування прибутку підприємств – податок на виведений капітал з одночасним проведенням інших пов'язаних із цим системних змін до податкової системи України. 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 незаконне 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;
- ◆ у підсумку, стабілізувати економічну ситуацію в Україні в цілому.

Заходи та інструменти для вирішення завдання

Запровадження з 2017 року податку на виведений капітал в Україні дозволить значною мірою вирішити наявні системні проблеми із цим податком, відновити справедливість в оподаткуванні цим податком та знизити податкове навантаження на платників податку.

Зокрема, при розробці даної моделі був закладений принцип адміністрування непрямих податків, що забезпечує значну простоту в контролі і адмініструванні. Об'єктом є операція (як і в непрямих податках), в результаті якої капітал виводиться з бізнесу. Це рішення власника про виплату дивідендів на користь неплатника податку на виведений капітал, приховане виведення у вигляді прирівняних платежів (роялті, проценти на користь нерезидентів, фінансова допомога неплатникам, інвестування за кордон). Це також операції, в результаті яких необхідно провести донарахування за певних умов (контрольовані операції та операції, для яких використовуються звичайні ціни).

Прогнозовані позитивні та негативні наслідки впровадження цієї моделі наведені у додатку 5. Далі розглянемо основні положення пропонуваної моделі податку на виведений капітал.

Принципи оподаткування податком на виведений капітал

Платники податку

Платниками податку – резидентами є суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім неприбуткових підприємств/організацій та суб'єктів господарювання на спрощеній системі оподаткування. Національний банк України здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України «Про Національний банк України».

Платниками податку – нерезидентами є постійні представництва нерезидентів, які здійснюють діяльність на території України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України та їх представництва з урахуванням наступного.

Неплатники податку

Будь-яка особа (фізична або юридична, резидент чи нерезидент, в тому числі неприбуткові підприємства/організації та суб'єкти господарювання на спрощеній системі оподаткування), яка не відноситься до платника податку на виведений капітал згідно із нормами Податкового кодексу України.

Об'єкт оподаткування

1. Операції із виведення капіталу, до яких відносяться:

1.1. Виплата дивідендів та виплата, що є, по суті, розподілом прибутку незалежно від її документального оформлення, за винятком:

а) дивідендів, які виплачуються платником податку на користь іншого платника податку;

б) дивідендів, які нараховуються на користь засновника/власника у вигляді акцій (часток, паїв), за умови, що таке нараховування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів;

в) дивідендів чи іншої суми на користь фізичних осіб за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів, які з метою оподаткування прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням;

г) платежу підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їхньою повною власністю, на користь свого засновника;

д) суми коштів та/або вартості товару, перерахованих (наданих) як внесок засновника та/або власника до статутного капіталу юридичної особи, що є платником податку (стає платником податку після реєстрації); в довірче управління особі, що є платником податку; як внесок у спільну діяльність, отриманий платником податку.

1.2. Повернення коштів та/або вартості товарів власнику корпоративних прав юридичної особи – платника податку, в тому числі після повної та кінцевої ліквідації такої юридичної особи – емітента в сумі, що

перевищує: вартість внеску засновника та/або власника до статутного капіталу, вартість придбання акцій, часток, паїв. При цьому сума перевищення розраховується за чітко встановленими правилами.

1.3. Коштів та/або вартості товарів, які сплачуються (повертаються) в межах спільної діяльності та/або довірчого управління НЕплатнику податку в сумі, що перевищує суму коштів та/або вартість товарів, наданих у спільну діяльність та/або довірче управління.

1.4. Виплата, що здійснюється державним некорпоратизованим, казенним чи комунальним підприємством на користь відповідно держави або органу місцевого самоврядування у зв'язку з розподілом частини прибутку такого підприємства.

Важливо зазначити, що дивіденди, інші прирівняні платежі, що були оподатковані податком на виведений капітал під час їх виплати на користь фізичної особи, НЕ підлягає оподаткуванню ПДФО (не включаються до оподатковуваного доходу). Таким чином, усувається подвійне оподаткування відповідних сум на рівні підприємства та фізичної особи.

2. Операції, що прирівняні до виведення капіталу, до яких відносяться:

2.1. Виплата процентів, комісій (інших подібних платежів) на користь пов'язаних осіб – нерезидентів за договорами позики, кредиту тощо. База оподаткування розраховується за спеціальною формулою як сума перевищення нарахованих та виплачених процентів над встановленою максимальною межею;

2.2. Виплата коштів, що перераховуються страховиками або іншими резидентами на користь нерезидентів у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, з чітко встановленими винятками;

2.3. Виплата (надання) фінансової допомоги, безоплатне надання товарів, робіт, послуг у сумі, що розраховується за спеціально встановленими правилами;

2.4. Виплата, що є використанням отриманих коштів неприбутковою організацією не за призначенням;

2.5. Виплата у зв'язку з вкладенням в об'єкти інвестицій, які знаходяться за межами території України, за винятком перерахування коштів для утримання власних представництв (філій) за кордоном згідно

з їх кошторисом витрат; придбання товарів, в тому числі основних фондів, якщо вони імпортуються (ввозяться) на територію України протягом 360 днів з дня перерахування коштів за кордон в оплату їх придбання;

2.6. Виплата роялті на користь НЕплатника податку, що перевищує 6 відсотків суми чистого доходу від реалізації товарів (робіт, послуг), відображених у фінансовій звітності платника податку за попередній звітний рік (без врахування суми донарахування у разі виплати роялті нерезидентам, що відповідають встановленим критеріям), для банків – перевищує 6 відсотків доходу від операційної діяльності за рік, що передує звітному;

2.7. Визнання заборгованості безнадійною (за виключенням заборгованості особи – платника податку);

2.8. Внесок до статутного капіталу або в спільну діяльність, в довірче управління, якщо отримувачем коштів та/або вартості товару є особа – НЕплатник податку.

Таким чином, запропонована модель вводить пряме оподаткування платежів, які зараз використовуються для оптимізації оподаткування податку на прибуток.

3. Операції, за якими здійснюються донарахування, до яких відносяться:

3.1. Здійснення контрольованих операцій, АЛЕ донарахування не здійснюється у разі, якщо вартість контрольованої операції відповідає рівню ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки» (застосовуються правила ТЦУ);

3.2. Виплата роялті нерезидентам, за умови виконання певних критеріїв – нерезидентам, зареєстрованим у державах (на територіях), перелік яких визначається КМУ; нерезидентам, які не підлягають оподаткуванню у відношенні роялті в державі, де вони є резидентами; щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України. АЛЕ донарахування не здійснюється, якщо її вартість підтверджується відповідно до процедури визначення відповідності ціни принципу «витягнутої руки»;

3.3. Здійснення операцій з продажу товарів НЕплатникам податку – резидентам у сумі перевищення звичайної ціни над договірною вартістю реалізованих товарів при здійсненні операцій з продажу товарів. Для цього вводиться просте і чітке правило визначення звичайної ціни, яка згідно з чинною редакцією Податкового кодексу України має використовуватись також для визначення бази оподаткування ПДВ. АЛЕ донарахування не здійснюється у разі, якщо такі операції здійснюються на території України кінцевому споживачу – фізичній особі, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, шляхом відкритої пропозиції (торговельні мережі, магазини, Інтернет-сайти тощо).

Оподаткування нерезидентів

Нерезидент здійснює свою діяльність на території України виключно через створене на території України постійне представництво або через резидента, який здійснює діяльність від імені, за рахунок та за дорученням нерезидента, у випадках:

- ◆ здавання в оренду (лізинг) майна, розташованого на території України;
- ◆ продаж нерухомого майна, розташованого на території України;
- ◆ здійснення довгострокових контрактів на території України;
- ◆ надання брокерських, комісійних або агентських послуг на користь резидентів, за виключенням купівлі (продажу) товарів, робіт послуг за межами України у нерезидентів (нерезидентам);
- ◆ здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або корпоративних прав, емітованих (випущених) юридичною особою, створеною за законодавством України (не застосовується до операцій із державними цінними паперами; облігаціями місцевих позик; борговими цінними паперами, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями; які продані або розміщені нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів нерезидентів).

Постійне представництво нерезидента оподатковується за правилами, встановленими цим Кодексом для платників податку – резидентів. З метою оподаткування податком на виведений капітал створення

постійного представництва нерезидента прирівнюється до придбання нерезидентом корпоративних прав платника податку, а ліквідації постійного представництва – до ліквідації платника податку.

Доходи, отримані нерезидентом від інших видів діяльності, не підлягають оподаткуванню в Україні.

Ставка податку

Встановлюється плоска ставка податку 20% щодо всіх об'єктів оподаткування для всіх платників податку. Очікується, що в результаті розширення бази оподаткування за рахунок платежів, які наразі не оподатковуються, надходження до бюджету з цього податку мають зростати. Це, в свою чергу, дозволить знизити ставку податку до 10% впродовж найближчих років.

Зменшення нарахованої суми податку на виведений капітал

Сума податку, що розрахована за операціями із виведення капіталу та операціями, які прирівняні до виведення капіталу, в межах її позитивного значення підлягає зменшенню на:

а) суму податку, сплаченого у зв'язку з наданням фінансової допомоги, сума якої повернулася платнику податку (у випадку часткового повернення у відповідному пропорційному співвідношенні). Ця сума може бути використана виключно для цілей будь-якого податкового (звітного) місяця в межах одного податкового (звітного) року, протягом якого платнику податку була повернута сума фінансової допомоги, з якої був сплачений податок на виведений капітал;

б) суму податку на майно. Ця сума може бути використана виключно для цілей будь-якого податкового (звітного) місяця в межах двох податкових (звітних) років, починаючи з податкового (звітного) року, протягом якого був сплачений податок на майно.

Залишок сум, не врахованих у зменшення нарахованого податку встановлених строків, не переноситься на зменшення податкових зобов'язань наступних податкових (звітних) періодів.

Декларування та сплата податку

Платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті.

Обов'язок щодо нарахування та сплати податку виникає у платника податку у випадку здійснення операції, що є об'єктом оподаткування, незалежно від того, на яких підставах (право власності, довірче управління, спільна діяльність, реалізація заставленого майна, управління фондом, виконання доручення тощо) платник податку розпоряджається коштами або товарами (роботами, послугами), які використовуються в таких операціях.

Для операцій із виведення капіталу та операцій, прирівняних до виведення капіталу, встановлюється місячний податковий період. У разі відсутності протягом місяця оподатковуваних операцій декларація не подається.

Для операцій, за якими здійснюються донарахування, встановлюється річний податковий період. Декларація щодо таких операцій подається в строки, встановлені цим Кодексом для подання звіту про контрольовані операції (пропонується граничним терміном визначити 01 жовтня року, що слідує за звітним роком).

Сплата податку відбувається за загальними правилами, тобто протягом 10 днів після настання граничних строків для подання декларації.

Системні зміни законодавства, що необхідні у зв'язку із впровадженням нової моделі

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.

Тому податок на виведений капітал пропонується запроваджувати одночасно із змінами до податку на майно, податку на додану вартість («ПДВ»), а також із впровадженням електронних сервісів, включаючи електронний кабінет платника податків та електронний документообіг, з метою створення такої системи оподаткування, яка:

- ◆ забезпечить просте й ефективне адміністрування податку із простими правилами визначення об'єкта оподаткування;
- ◆ створить економічні умови для декларування всіма платниками податків їх реальних доходів завдяки оподаткуванню лише того капіталу, що виводиться із бізнесу для власного споживання, та декларуванню податку на майно, який, в свою чергу, зараховується у зменшення податку на виведений капітал або податку на доходи фізичних осіб («ПДФО»). Це також збалансує податкове навантаження між особами, доходи яких були оподатковані, та особами, доходи яких були приховані від оподаткування;
- ◆ запровадить єдину 20% ставку на податок на виведений капітал та ПДФО, що дозволить звільнити від оподаткування ПДФО ті доходи, що вже були оподатковані податком на виведений капітал. Тобто, це створює умови для скасування оподаткування такого доходу на рівні фізичної особи. Підняття ставки ПДФО до 20% має відбуватися за рахунок військового збору із одночасним скасуванням останнього, що значно спростить адміністрування ПДФО;
- ◆ створить передумови для добровільного переходу платників єдиного податку третьої групи на загальну систему оподаткування за рахунок підняття порогу щодо обов'язкової реєстрації платником ПДВ з 1 000 000 грн. до 5 000 000 грн.

Бажані кроки для забезпечення виходу бізнесу з «тіні»

Зниження ЄСВ на першому етапі до 10% ставки з одночасним скасуванням максимальної бази для ЄСВ з подальшим повним його скасуванням, на думку авторів, є бажаним кроком, що дозволить вивести бізнес із тіні. Необхідно зазначити, що ЄСВ в солідарній системі – це, по суті, додатковий податок на фонд оплати праці, в результаті чого загальна ставка на фонд оплати праці становить 42% і цей показник є завищеним для більшості країн світу³⁴.

³⁴ <http://russian.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>

Додаток 1. Історія списання та розстрочення використання від'ємного значення з податку на прибуток

У редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» з 24.12.2002 р. дозволялося врахування від'ємного значення в повному обсязі до його погашення. Однак було обмежено:

- ◆ У редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» до 18.11.1997 р. дозволялося врахування від'ємного значення протягом **5 років**, наступних за виникненням такого від'ємного значення;
- ◆ У редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» з 18.11.1997 р. до 24.12.2002 р. дозволялося врахування від'ємного значення протягом **20 кварталів**, наступних за виникненням такого від'ємного значення;
- ◆ Для від'ємного значення, сформованого до 24.12.2002 р. **12 кварталами**, наступних кварталу, у якому таке від'ємне значення виникло;
- ◆ У 2004 році **не враховується** від'ємне значення, яке задекларовано станом на 1 січня 2002 року (Закон «Про державний бюджет на 2004 рік»);
- ◆ У 2005 році **не враховується** від'ємне значення, яке задекларовано станом на 1 січня 2003 року (Закон «Про державний бюджет на 2005 рік»);
- ◆ У 2006 році **не враховується** від'ємне значення, яке задекларовано станом на 1 січня 2005 року (Закон «Про державний бюджет на 2006 рік»);
- ◆ У 2010 році дозволяється враховувати **20%** від'ємного значення попередніх періодів, залишок враховувався у 2011 році;
- ◆ З введенням Податкового кодексу у 2011 році дозволено відносити від'ємне значення минулих періодів до витрат у повному обсязі;
- ◆ Однак вже 24.05.2012 р. Законом № 4834-VI внесені зміни, відповідно до яких від'ємне значення за результатами 2011 року включається у розмірі по **25%** у 2012, 2013, 2014 та 2015 роках.

Додаток 2. Вплив не оподаткування податком нерозподіленого прибутку підприємств на інвестиції та розвиток економіки³⁵

В ході аналізу впливу реформи податку на прибуток підприємств, проведеної в Естонії в 2000 році, на інвестиції та розвиток економіки, було встановлено, що:

- ◆ результати аналізу дослідницьких груп, які використовували різноманітні методи, підтвердили суттєвий позитивний вплив реформи на обсяги інвестицій, проте не на самі рішення про інвестиції;
- ◆ виявився деякий вплив на структуру інвестицій, при цьому завдяки зростанню ліквідних активів виявився позитивний вплив і на здатність підприємств справлятися в умовах економічної кризи;
- ◆ значно зросла акумуляція ліквідних активів. З одного боку, поліпшується ліквідність підприємств, з іншого боку, це означає зростаючу тенденцію зберігати активи мало-ризикованими замість того, щоб інвестувати їх в машини, обладнання і т. д. Висока ліквідність і низький борговий тягар саме в період економічної кризи позитивно впливало на виживання підприємств. Нова податкова система допомогла також і банківському сектору краще впоратися з кризою;
- ◆ підтвердився позитивний вплив на продуктивність робочої сили, результати теоретичної симуляції показали, що реформа податку на прибуток підприємств збільшила як обсяг капіталу в економіці, споживання, так і ВВП;
- ◆ система виявилася сприятливою для тих підприємців, які можуть зберігати прибуток на підприємстві і самі приймати рішення щодо власного податкового навантаження – якими методами і коли вибирати прибуток, і менш сприятливою для тих, хто при виникненні прибутку змушені його вибирати в поточному порядку, наприклад, на приватне споживання;

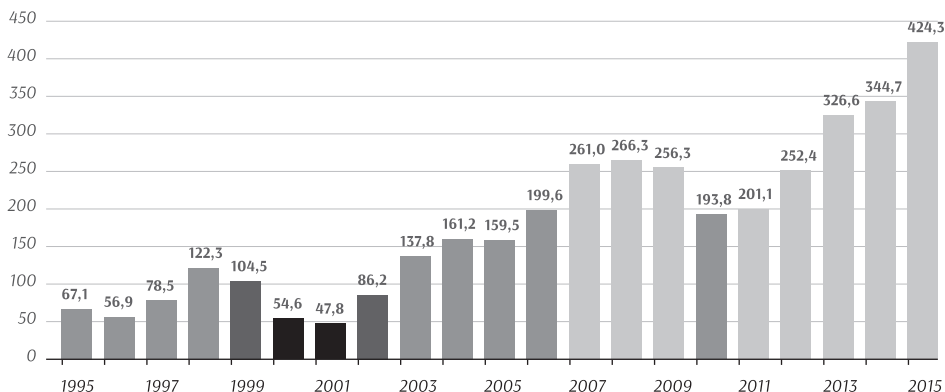
35 <http://www.praxis.ee/en/works/impact-of-non-taxable-retained-profits/>
http://www.praxis.ee/fileadmin/tarmo/Projektid/Valitsemine_ja_kodanike%C3%BChiskond/VUEFvene_veebi/Tulumu_kokkuvote_RU.pdf

- ◆ надходження від податку з розподіленого прибутку за спостережуваний період часу дещо зменшилися (у порівнянні з ситуацією, якби система оподаткування прибутку підприємств не змінилася), але й зменшилася заборгованість. Крім того, таке зменшення надходжень в перші роки врівноважувалося збільшенням надходжень від інших податків.

Зокрема, динаміка надходжень від податку на розподілений прибуток в Естонії свідчить про те, що надходження від цього податку скоротилися вдвічі протягом перших двох років. Таке падіння було пов'язано з тим, що в перші два роки платники здійснювали виплату дивідендів за рахунок сум, які вже були оподатковані за старою системою у складі фінансового результату. Починаючи з третього року встановилася динаміка поступового зростання цих надходжень:

Графік 6

Розмір надходжень від податку на прибуток до та після реформи 2000 року³⁶ (млн. євро)

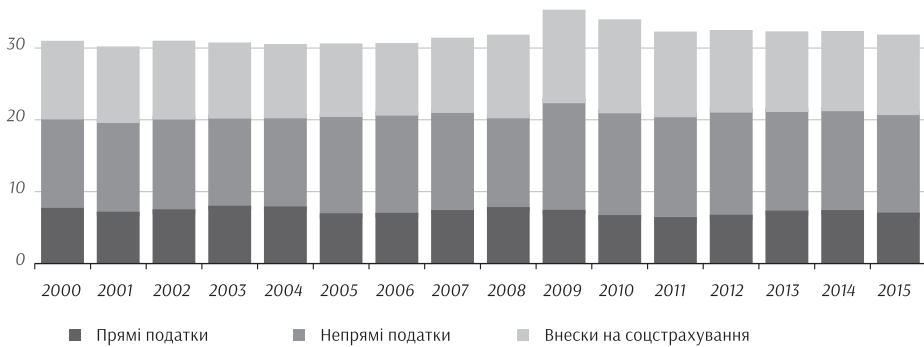


За результатами 2015 року сума надходжень до державного бюджету від податку на розподілений прибуток становить вже 424,3 млн. євро, що майже в чотири рази перевищує суму надходжень від цього податку до його реформування.

³⁶ Естонські податки та податкова система станом на 01.01.2016 року, Міністерство фінансів Естонії: <http://www.fin.ee/tax-policy>

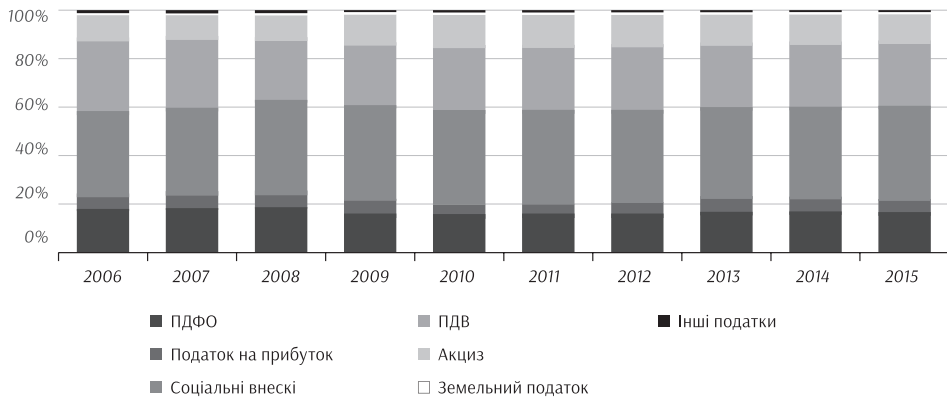
Графік 7

Структура податкового навантаження (% від ВВП)³⁷



Графік 8

Структура податкових надходжень у 2006-2015 роках³⁷



В якості важливого аспекту реформи вказується й **бухгалтерський ефект**, що проявляється у вигляді відображення реального прибутку підприємств, що має допомогти підприємствам в залученні іноземних інвестицій і поліпшенні їхньої кредитоспроможності.

³⁷ Kyle Pomerleau. The Key Component of the Estonia's Competitive Tax System // Tax Foundation, 06.X.2015: <http://taxfoundation.org/blog/key-component-estonia-s-competitive-tax-system>

Додаток 3. Аналітична довідка за даними показників декларування податку на прибуток за 2015 рік

Показники (окрім кількості платників, вказано в млн. грн.)	Разом по Україні	Великі платники податків, ВПП	Задекларовано позитивне значення об'єкту / сплачено податок на прибуток	Задекларовано віг'ємний об'єкт оподаткування	Коментар
Кількість платників	269 215	1 548	136 813	44 642	
Чистий дохід	5 591 421,1	3 279 049,9	3 505 547,8	2 053 173,0	2/3 доходу – ВПП
Фінансовий результат	(369 758,5)	(154 511,6)	160 193	(525 829,8)	
Сума коригувань	(327 154,0)	(193 051,3)	79 209,9	(410 269,1)	
Об'єкт оподаткування	(696 352,9)	(347 542,5) = 155 955,9 ⁴⁸ + (503 497,5)	239 556,2	(935 909,1)	Питома вага збиткових ВПП в загальному збитку складає 54%
Податок на прибуток	42 176,3	29 631,5	42 176,3		70% сплаченого податку на ВПП
Аванси за дивідендами	769,7	676,1	746,4	21,6	
Податок з доходів нерезидентів	1 659,0	1 320,2	770,6	835,0	Питома вага ВПП в операціях з нерезидентами складає 80%. У 50% операцій платники декларують збитки до оподаткування

38 Розрахунок проведено зворотнім обрахунком, виходячи із суми сплаченого податку на прибуток.

Додаток 4. Аналітична довідка за даними показників декларування податку на прибуток за 1-й квартал 2016 року

Показники (окрім кількості платників, вказано в млн. грн.)	Разом по Україні	Великі платники податку, ВПП	Задекларовано позитивне значення об'єкту / сплачено податок на прибуток	Задекларовано віг'ємний об'єкт оподаткування	Коментар
Кількість платників	21 000	1 548	12 935	8 000	
Чистий дохід	1 441 827,8	939 186,5	834 093,6	602 844,2	
Фінансовий результат	(103 542,4)	(51 663,5)	49 089	(151 217,9)	Загальна тенденція до зростання збитків в цілому
Сума коригувань	(884 432,4)	(562 789,4)	31 162,6	(917 000,3)	
Об'єкт оподаткування	(987 917,6)	(614 452,9) = 57 367 ³⁹ + (671 819)	80 262,8	(1 068 180,4)	Питома вага збиткових ВПП в загальному збитку складає 63% (проти 54% за 2015)
Податок на прибуток	14 334,6	10 326	14 334,6		70% сплаченого податку на ВПП
Податок до сплати	13 801,7	9 772,9	13 753,6		
Аванси за дивідендами	198,8	166,4	196,1		
Податок з доходів нерезидентів	507,6	440,6	150,3	355,6	Питома вага ВПП в умовних операціях з нерезидентами складає 87% (проти 80% 2015). При цьому 70% (проти 50% за 2015 рік) операцій з нерезидентами припадає на платників, що декларують збитки до оподаткування

³⁹ Розрахунок проведено зворотнім обрахунком, виходячи із суми сплаченого податку на прибуток.

Додаток 5. Позитивні та негативні наслідки від впровадження податку на виведений капітал

ПОЗИТИВНІ	НЕГАТИВНІ
<p align="center">Відродження справедливості в оподаткуванні</p> <ul style="list-style-type: none"> Перерозподіл податкового навантаження з тих, хто сьогодні несе основний тягар зі сплати податку на прибуток на всіх платників податку: 1086 компаній у 2016 р. сплатять податок на рівні 45 млрд. грн. 40% цієї суми – результат податкових коригувань, тобто з бізнесу забирають 18 млрд. грн. резерву на відновлення та збільшення виробництва. При цьому: 8000 компаній збиткові (сума накопичених збитків 1 трильйон 86 млрд. грн), але лише за 1 квартал 2016 року вони вивели з України 12 млрд. грн.⁴⁰ Припинення практики незаконного встановлення показника податкового навантаження у вигляді відсотку від обороту платника податку та вчинення фіскального тиску. 	
<p align="center">Надходження до державного бюджету</p> <ul style="list-style-type: none"> Прогнозоване надходження протягом першого року впровадження ПнВК на рівні 50 млрд. грн. Розширення бази оподаткування за рахунок оподаткування виплат пасивних доходів та операцій за ПЦУ як прямих об'єктів оподаткування, виплати дивідендів. Накопичені збитки у розмірі 1 трильйон 86 млрд. грн. не можуть бути використані для оптимізації оподаткування. У разі відсутності виплати дивідендів кошти мають працювати у бізнесі, що, відповідно, має збільшувати надходження від ПДВ та податків на заробітну плату. 	<ul style="list-style-type: none"> При консервативному розрахунку – на рівні 18-20 млрд. грн., ненадходження до бюджету 30 млрд. грн., (якщо на 2017 рік буде заплановано надходження на рівні 50 млрд. грн). АЛЕ, консервативний розрахунок НЕ враховує нормальну роботу ПЦУ, початок сплати дивідендів у зв'язку зі зняттям валютних обмежень НБУ, збільшення надходження від ПДВ та зарплат у зв'язку з інвестуванням у виробництво коштів, що вивільняються. Дивіденди, які не були оподатковані збитковими компаніями за попередні періоди, можуть бути оподатковані в новій моделі при їх виплаті. Альтернативним джерелом податкових надходжень у перехідний період може бути сплата в 2017 р. ВПП з позитивним об'єктом оподаткування авансових внесків, розрахованих на підставі фінансового результату попереднього року без податкових коригувань (забезпечує додаткові 27 млрд. грн.).

⁴⁰ На підставі аналізу даних зведеної декларації ДФС за 1 квартал 2016 року.

Закриття існуючих схем виведення	
<ul style="list-style-type: none"> Оподаткування капіталу, що виводиться з України (згідно із даними GLOBAL FINANCIAL INTEGRITY середньорічний розмір становить 11,7 млрд. дол. США)⁴¹ – 3 млрд дол. США у вигляді пасивних доходів та, орієнтовно, 5 млрд дол. США через контрольовані операції з використанням накопичених трильйонних збитків. Пропонується модель робити такі схеми джерелом надходжень до бюджету. 	<ul style="list-style-type: none"> ДФС неефективно контролює ТЦУ, що потребує істотної роботи в цьому напрямку. На першому етапі може не забезпечити всі можливі надходження до бюджету. Але за рахунок концентрації саме на цій проблемі вона може бути ефективно вирішена.
Легкість адміністрування	
<ul style="list-style-type: none"> Спрощення розрахунку об'єкта оподаткування – рух грошей та доноркування за окремими операціями (ТЦУ та звичайні ціни). Суттєве зниження дискретності у зв'язку із відсутністю таких категорій, як фінансовий результат, витрати та доходи. Подання декларації лише у разі наявності об'єкта оподаткування та значне зменшення кількості показників декларації. Зменшення кількості первинних документів та ризиків, пов'язаних із ними (невизнання документів та, відповідно, витрат). Зменшення кількості операцій, що підлягають контролю (операції між платниками взагалі не контролюються). Контролюється виключно операція, без необхідності перевірки розрахунків, що легко робити дистанційно (не потребує проведення перевірок). Основна увага на контролі операцій за ТЦУ та виплаті пасивних доходів. Створення умов для скорочення штату податкових органів. Збільшення обігових коштів та спрямування їх на першочергові цілі, в т. ч. відновлення та збільшення виробництва. Повне покриття витрат на капітальні інвестиції (відсутнє поняття амортизації). Відображення у фінансовій звітності реального прибутку, що має допомогти у залученні іноземних інвестицій і поліпшенні їх кредитоспроможності. Виникнення об'єктів оподаткування залежить від рішення платника податків про виведення капіталу в той чи інший спосіб, а не від закінчення звітного періоду. 	<ul style="list-style-type: none"> Запроваджуються нові правила, які бізнес знову буде вивчати. АЛЕ правила є значно простішими за існуючу модель податку на прибуток. У зв'язку із загальною недовірою до влади, ефект відкритої демонстрації фінансового результату та залишення коштів в Україні може наступити не відразу і потребує часу для звикання бізнесу до моделі. Негативний вплив також мають валютні обмеження НБУ.

⁴¹ «Illicit Financial Flows from Developing Countries 2015»: <http://www.gfintegrity.org>

Додаток 6. Аналітична довідка щодо поточного стану декларування і сплати податку на прибуток⁴² та розрахунок можливого податку на введений капітал

1. Кількість платників	(значення вказано в млн. грн.)		2. Податок або збитки	3. Податок на репатріацію ⁴³	4. Звітність по ТЦУ за 2015 р.	5. План на 2016 рік / може бути отримано (колонка 2 x 4 кв.)	6. Прогноз по ПНВК	7. Можливі додаткові надходження
	Всього, з прибутку	Оборот більше 20 млн. грн.						
	269 215	13 800,0		507,6	2,8	50 000,0	45 100,0 ⁴⁴	
• з оборотом більше 20 млн. грн.	21 000	13 800,0			Коригування об'єкта оподаткування 1,2 – неприбуткові платники коригували збитки			
• з оборотом менше 100 млн. грн. в квартал	12 935	13 800,0	85,0			45 000,0	31 000,0 ⁴⁵	
• з оборотом менше 100 млн. грн. в квартал	1086	11 300,0				6 540,0		Зарплати через дивіденди?
• з оборотом менше 8000	11849	1 635,0	355,0			1 860,0	10 760,0	% за кредитами нерезиденту та ТЦУ як прямий об'єкт?
Оборот менше 20 млн. грн.	248 000	-1068 180,4				7 000,0 ⁴⁶	7 700,0	Зарплати через дивіденди?
Прогноз щодо надходжень						60 400,0	49 460,0	

⁴² На підставі аналізу зведеної декларації ДФС за 1 квартал 2016 року.

⁴³ Під час розрахунків використано середню ставку податку з доходів нерезидентів за фактичними даними 2015 року – 2,6%, тобто збитковими платниками виведено майже 13,6 млрд. грн., відповідно за рік буде виведено 53,8 млрд. грн., за ставкою ПНВК 20% ця сума складе 10,76 млрд. грн., відповідно враховано за колонкою 6.

⁴⁴ 41 760,0 (з урахуванням інфляції 8%) = 45 100,0.
До розрахунку не взято надходження в розмірі 7 700 млн. гривень від платників податку з оборотом до 20 млн. грн.

⁴⁵ Якщо брати за базу фінансовий результат, який складає 60% (за звітністю 61-66%) до об'єкту оподаткування після коригування на податкові різниці, та застосувати ставку 20%.

⁴⁶ Як припущення щодо можливості розширення бази за рахунок виплат дивідендів в умовах нерівного навантаження на ФОП і ПНВК. Розраховано як 30% від суми податку, що планується до сплати великими платниками податку (ВПП) за мінусом сплачених платниками з доходом більше 20 але менше 100 млн. в квартал (45 000 000 тис. x 30% – 6 540 000 тис.). 30% – це співвідношення сплаченого податку ВПП за 2015 рік до сплаченого іншими платниками податку за 2015 рік.



Мета цієї публікації – з'ясувати, чи працює класичний податок на прибуток підприємств в українських реаліях і чи є він справедливим, зокрема з огляду на розподіл податкового навантаження, рівень надходжень до державного бюджету та численні проблеми, пов'язані з його адмініструванням, а також розглянути перспективи реформування цього податку в умовах економічного падіння та збитковості підприємств в Україні.



Тапунова Інна Леонідівна – старший радник ТОВ «ВТС Консалтинг», адвокат АО «КМ Партнери», консультант з податкових питань. Автор публікацій в спеціалізованих та професійних виданнях, учасник фахових конференцій, круглих столів та форумів.