

UDC: 657.442**EXIT CAPITAL TAX AS ALTERNATIVE OF CORPORATE INCOME TAX****V. Sheremeta**

Kyiv National Economic University named after Vadim Hetman, Ukraine, Kyiv

The current problems of accounting for corporate income tax and analysis of the alternative approach to corporate taxation - exit capital tax introduced in some countries of Europe, in particular in Estonia. The analysis of the current legislation on corporate income tax and analysis of the possibility of implementation of exit capital tax as an alternative to corporate income tax based on a critical assessment of its provisions and the effect of implementation exit capital tax based on econometric modeling in the short time. The result of the analyses was the author's recommendations regarding the inappropriateness of introducing exit capital tax in Ukraine.

Key words: accounting, corporate income tax, exit capital tax, financial statements, deferred tax.

Шеремета В. П. Податок на виведений капітал як альтернатива податку на прибуток / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Україна, Київ

Вивчено поточні проблеми обліку податку на прибуток і аналізу альтернативного підходу до корпоративного оподаткування – податку на виведений капітал, який запроваджено в деяких країнах Європи, зокрема в Естонії. Проведено дослідження проблематики поточного законодавства з податку на прибуток та аналіз можливості впровадження податку на виведений капітал як альтернативи податку на прибуток на основі критичної оцінки його положень та ефекту від запровадження податку на виведений капітал на основі економетричного моделювання у короткостроковому періоді. Результатом дослідження стали рекомендації автора щодо

недоцільності впровадження податку на виведений капітал в Україні.

Ключові слова: бухгалтерський облік, податок на прибуток, податок на виведений капітал, фінансова звітність, відстрочені податки.

Вступ. Основною ідеєю положень Розділу 3 «Податок на прибуток» Податкового кодексу України [1], який вступив в дію 1 квітня 2011 року, було максимальне наближення бухгалтерського та податкового обліку в Україні. Концептуально було визначено, що формування об'єкту оподаткування будується за даними бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей та обмежень, встановлених Кодексом. Саме ці особливості і обмеження утворювали тимчасові та постійні різниці між бухгалтерським обліком доходів і витрат та обліком для цілей оподаткування податком на прибуток. Їх стало набагато менше, ніж до 2011 року, але вони залишались і суттєво впливали на простоту ведення обліку в Україні.

Весною 2014 року Уряд України поставив питання реформи податкового законодавства України одним із своїх пріоритетів. Одним з ключовим моментів реформування став податок на прибуток. В травні 2014 року Міністерство фінансів України за дорученням Кабінету міністрів створило 9 робочих груп з удосконалення Податкового Кодексу України [2]. Приймаючи участь у роботі групи з удосконалення податку на прибуток, автором було проведено низку наукових досліджень, зокрема діагностику податкових різниць, аналіз причин їх виникнення та доцільності їх наявності в майбутньому.

Висновки робочої групи щодо класифікації різниць між бухгалтерським обліком та обліком для цілей оподаткування податком на прибуток та їх групування (амортизація основних засобів та нематеріальних активів, резерви та забезпечення та обмеження окремих витрат) були покладено в основу концепції, що змінила норми визначення

податку на прибуток [3]. Однак в процесі прийняття цих норм основну ідею концепції було спотворено, що призвело до цілої низки неузгоджень та помилок. Це потребувало виправлень, тому автором було досліджені наслідки і запропоновані технічні правки, більшість з яких була підтримана робочою групою при Міністерстві фінансів, і увійшла в законопроект №3422 [4]. Основними є наступні положення:

- дозвіл на коригування фінансового результату для цілей оподаткування при списанні безнадійної дебіторської заборгованості в рахунок сформованого резерву;

- чітка теза про те, що переоцінка основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що проведена відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності не враховується для цілей оподаткування податком на прибуток;

- уточнення термінів «основні засоби», «нематеріальні активи», «малоцінні необоротні матеріальні активи»;

- уточнення щодо невиробничих основних засобів, нематеріальних активів та МНМА;

- заборона державним податковим органам проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності та інші правки.

Альтернативою вказаному вище інноваційному підходу став підхід, запропонований групою фахівців і внесений до ВРУ в складі законопроекту 3357 [5], суттю якого є так звана «естонська модель» податку на прибуток, коли податок сплачується під час розподілу прибутку, тобто пропонується замінити податок на прибуток податком на виведений капітал.

Питанням проблем законодавства з податку на прибуток та його обліку присвячено праці багатьох вітчизняних учених, зокрема Ловінської Л.Г., Малишкіна О.І., Маркевич О.В., Геєр Е.С., Г.Б. Назарової. Так, Геєр Е.С. [6] провела дослідження систем обліку податку на прибутку в зарубіжних країнах, за різними стандартами обліку з відповідним описом відображення в бухгалтерському обліку податку на прибуток.

Доволі фрагментарний та описовий огляд діючої системи оподаткування прибутку підприємств та аналіз іноземних практик, проведених Малишкіним О.І. [7], не дозволив йому підійти до розв'язку проблеми. Іншими вченими також питання альтернативних підходів до оподаткування прибутку підприємств і зокрема аналіз ефекту впровадження податку на виведений капітал, не розглядалося.

Метою статті є аналіз можливості впровадження податку на виведений капітал як альтернативи податку на прибуток на основі критичної оцінки його положень та ефекту від запровадження податку на виведений капітал на основі економетричного моделювання у короткостроковому періоді.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ініціатори впровадження податку на виведений капітал пропонують змінити базу оподаткування, ставки та склад платників податку. Базою оподаткування виступатимуть транзакції на адресу як резидента, так і нерезидента (в грошовій або негрошовій формі), що включають виплату дивідендів та інші форми "виведення капіталу" з податкової системи (прирівняні до дивідендів платежі). В межах України будь-які транзакції з платником ПВК не оподатковуватимуться. Платниками податку на виведений капітал пропонуються всі юридичні особи-резиденти та постійні представництва нерезидентів, крім платників податків, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування, неприбуткових організацій, бюджетних установ, а також посольств та інших представництв. Ставка податку, яка

застосовуватиметься до бази оподаткування, становитиме 15%. Водночас, якщо базою оподаткування будуть виплати, прирівняні до платежів виведення капіталу, тоді ставка податку становитиме 20%. Автори ідеї впровадження податку на виведений капітал критикують імплементований розрахунок бази оподаткування через механізм коригування фінансового результату, визначеного згідно стандартів бухгалтерського обліку, висуваючи низку аргументів (згруповано автором у таблиці 1). На противагу їм в таблиці наведено авторські коментарі та контраргументи.

Таблиця 1

Податок на виведений капітал: альтернативність та критична оцінка

№	Проблематика чинних норм оподаткування прибутку в якості аргументації переваг авторів Законопроекту №3357 [8]	Коментарі та оцінка
Фінансова звітність як база оподаткування		
1	Низька культура складання фінансової звітності	Дуже спірний аргумент. Узагальнювати професійний рівень бухгалтерів та фінансових спеціалістів України є як мінімум некоректно і не етично. Питання, якщо навіть і існує, вирішується через навчання і тренінги, а не через зміни законодавства
2	Неврегульованість питання відповідальності перед власником платника податку осіб, що склали та/або підтвердили фінансову звітність	Не відповідає дійсності, адже питання врегульовано статтею 8 Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність [9]
3	Період між датами складанням фінансової звітності та подачі декларації з податку на прибуток незначний, що унеможлиблює перевірку достовірності визначення бази оподаткування	Погоджуюсь з даним недоліком. У першій версії змін до ПКУ, прийнятій на базі запропонованої авторської інноваційної моделі дата подачі декларації з податку на прибуток була 1 червня наступного року. Даний недолік має бути виправлений, але це не є суттєвим аргументом проти самої системи.
4	Низький рівень знань стандартів бухгалтерського обліку та відсутність досвіду зі складання фінансової звітності працівників	Зазначена проблема якщо і існує, вирішується через навчання і тренінги, а не через зміни законодавства.

	податкових органів.	
5	Відсутність прозорого алгоритму відбору платників податку, фінансова звітність яких підлягає перевірці (всіх платників більше 200 000 осіб)	Це питання не законодавства, а підзаконних актів.
Податкові різниці		
6	Амортизація: окремий облік податкової амортизації, для якої зберігається необхідність зв'язку із господарською діяльністю платника податку	Окремий облік основних засобів є тимчасовим фактором, зумовленим ризиками шахрайства з активами. Усувається удосконаленням систем податкового контролю.
7	Резерви: проблема списання (включення до витрат) сум безнадійної заборгованості	Дана помилка є несистемною, крім того підготовлено пропозиції щодо її виправлення у законопроекті 3422.
8	Коригування за правилами трансфертного ціноутворення: не можуть бути коректна визначені ні щоквартально протягом звітного року, ні за результатами річного декларування.	Спірне твердження, адже якість аналізу трансфертного ціноутворення залежить від кваліфікації виконавців, вирішується через навчання і тренінги, а не через зміни законодавства.
9	Правила тонкої капіталізації: складні правила застосування (19 роз'яснень податкових органів)	Вирішується подальшим вдосконаленням системи ТЦУ та впровадження правил боротьби з BEPS (Base erosion and profit shifting) [10] - стратегії ухилення від сплати податків, при якій експлуатують прогалини і невідповідності в податкових правилах, щоб штучно перекласти прибуток з юрисдикцій з високими ставками оподаткування в юрисдикції з низьким або нульовим оподаткуванням.
10	Невизначеність норм (роялті на користь нерезидента) застосування пп.140.5.5 чи пп.140.5.6 ПКУ відсутнє пояснення «суми доходів від роялті» як бази для розрахунку суми перевищення та проведення відповідного коригування	Дана помилка є несистемною, підготовлено пропозиції щодо її виправлення у законопроекті 3422.
Первинні документи		
11	Судові спори щодо відповідності первинних документів законодавству (відсутність деталізації), зокрема підтвердження наявності послуги.	Це проблема не законодавства, а бізнесу з однієї сторони і податкових органів з іншої. З одного боку бізнес не гребує робити фіктивні послуги, з іншої - відсутність чітких важелів контролю з боку держави змушує податкові органи здійснювати іноді неправомірні дії

		щодо бізнесу. Питання врегулюється шляхом реформи інституту податкових перевірок.
Від'ємне значення об'єкту оподаткування		
12	Проблема з переносом від'ємного значення об'єкту оподаткування	Дана проблема вирішена в поточній редакції.

Автори проекту вважають, що системні недоліки класичної моделі податку на прибуток, реалізованої податковим законодавством, важко усунути змінами поточної редакції. Суттєвим недоліком вони вважають те, що для розрахунку об'єкту оподаткування використовується фінансовий результат, який містить суттєві ризики незгоди з його визначенням через ніби то низьку культуру його складання та перевірки (фаховість, досвід, дуалізм бухгалтерського обліку, наявність планів на перевірку, надмірні вимоги до первинних документів). Іншим недоліком норм оподаткування прибутку називають те, що існування такої категорії як витрати, які повинні бути підтверджені первинними документами, породжують все нові схеми з боку податкових органів для невизнання таких документів та витрат (застосування ст. 205 КК, модель з нікчемними правочинами, формальні недоліки первинних документів, тощо). Крім того постійна та значна девальвація національної валюти призводить до накопичення від'ємного значення об'єкту оподаткування, використання якого постійно обмежується на рівні закону, що призводить до позбавлення права власності платника на майно [8].

На нашу думку, жоден з наведених аргументів не є обґрунтованим, що відображено вище у таблиці 1.

Проведемо оцінку впливу запровадження податку на виведений капітал на основні макропоказники економічного і соціального розвитку.

Запровадження податку на виведений капітал, як і більшість заходів, спрямованих на зменшення податкового навантаження, матиме різноспрямований вплив на економічну систему.

Так, основний негативний вплив від зазначеної податкової ініціативи очікується в частині недоотримання податкових надходжень бюджетної системи в результаті суттєвого зменшення бази оподаткування, зниження окремих ставок оподаткування, а також за рахунок скасування податку на репатріацію та відмови від оподаткування податком на доходи фізичних осіб і військовим збором отриманих дивідендів (за умови, що така сума дивідендів збільшила базу оподаткування податком на виведений капітал). Разом з цим, зниження податкового навантаження на прибуток підприємств суттєво зменшує мотивацію суб'єктів господарювання до приховування частини прибутку та застосування схем мінімізації оподаткування.

За оцінками Мінекономрозвитку, враховуючи наявність певного рівня недовіри з боку населення до влади та досвід податкової лібералізації фонду оплати праці, процес детінізації відбуватиметься поступово та частково компенсуватиме фіскальні втрати внаслідок запровадження податку на виведений капітал. Не дивлячись на негативний фіскальний імпульс, очікується і позитивний ефект від запровадження податку на виведений капітал. Так, вивільнені кошти для суб'єктів господарювання слугуватимуть додатковим ресурсом для активного проведення модернізаційних процесів в період високого попиту економічних агентів на інвестиції (з урахуванням необхідності підвищення конкурентоспроможності вітчизняного товаровиробника в період виходу на ринки країн-членів ЄС та значного ступеня зносу основних фондів вітчизняної економіки).

Зазначені позитивні процеси в господарській діяльності підприємств підтримуватимуться покращенням загального інвестиційного клімату, як через зниження вартості виведення прибутку з вкладених коштів у вигляді дивідендів, так і через зниження витрат на ведення податкового обліку та, відповідно, вартості ведення господарської діяльності в Україні. Досвід

запровадження податку на виведений капітал у деяких європейських країнах свідчить про те, що ефект від його запровадження значною мірою залежить від загальної макроекономічної ситуації та очікувань економічних агентів в період вступу в дію податкової лібералізації прибутку. Так, після запровадження податку на виведений капітал ВВП у зазначених країнах демонстрував динаміку, яка була майже однаковою із країнами сусідами, які не започатковували аналогічних податкових ініціатив. Натомість, у країнах, які впроваджували податок на виведений капітал у період загальної макроекономічної невизначеності, негативний ефект від фіскальних дисбалансів був більш відчутним, ніж економічний імпульс від додатково вивільнених коштів підприємств.

Результат проведених податкових ініціатив у Естонії - податок на розподілений прибуток чинний; у Македонії - податок на розподілений прибуток скасований, а у Молдові експерти фіксують провал реформи.

На нашу думку, обговорюючи альтернативність оподаткування прибутку підприємств для нашої країни, слід враховувати наступні висновки:

1. Необхідність належного бюджетного планування, щоб врахувати бюджетні втрати в перші роки (досвід Молдови).
2. Необхідність чіткого та легкого застосування правил щодо оподаткування прибутку.
3. Нульова ставка на реінвестований прибуток, як у випадку Молдови, замість повноцінної податкової реформи може призвести до негативного фіскального впливу без спрощення податкового адміністрування (у проекті Закону реінвестований прибуток не є базою оподаткування).
4. Податок на розподілений прибуток не може бути тимчасовим заходом.

Слід звернути увагу, що для коректного відображення економічного ефекту від запровадження податку на виведений капітал важливим є розуміння, яким чином компенсуватимуться фіскальні втрати, оскільки від цього залежить не тільки динаміка внутрішнього споживання, а й реакція цінних індексів.

Висновки: Дослідження, проведене в даній статті, вказало на недоцільність впровадження податку на виведений капітал в Україні. Підставою для такого висновку стали результати економетричного моделювання та аналіз європейського досвіду запровадження податку на виведений капітал. Вони свідчать про те, що у короткостроковому періоді від запровадження такого податку очікується помірний ефект для економіки, який посилюватиметься у середньостроковій перспективі за рахунок мультиплікативного ефекту від інвестиційної активності підприємств, але фіскальні втрати залишатимуться на такому самому рівні. Разом з тим, додатково вивільнені кошти вітчизняних підприємств, певним чином, посилять стійкість української економіки до можливих макроекономічних дисбалансів та підвищать рівень конкурентоспроможності виробників.

Отже, як висновок можна зазначити, що запропонований підхід щодо прирівнення до розподілу капіталу вказаних вище виплат є недоцільним, адже або дублює вже впроваджені норми, або додатково навантажує бізнес та працівників обліку.

Література:

- 1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>*

2. *Склад робочих груп з удосконалення Податкового кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=399255&cat_id=53608*
3. *Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>*
4. *Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо усунення неузгодженостей № 3422 [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56965*
5. *Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації № 3357 [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874*
6. *Геєр Е. С. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку підприємства: теорія, методологія, організація: монографія/ Е. С. Геєр Донецьк: Донбас, 2013 – 534 с.*
7. *Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: монографія/ О. І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.*
8. *Шемяткін О. О. Реформування податку на прибуток: поточні проблеми та варіанти вирішення. Презентація робочої групи 3357. Лютий 2016.*
9. *Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року N 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>*
10. *Base erosion and profit shifting (BEPS) - [Електронний ресурс].– Режим доступу: https://en.wikipedia.org/wiki/Base_erosion_and_profit_shifting*

References:

1. *Podatkovyy kodeks Ukrayiny: Zakon Ukrayiny vid 02.12.2010 № 2755-VI [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>*
2. *Sklad robochykh hrup z udoskonalennya Podatkovoho kodeksu Ukrayiny. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=399255&cat_id=53608*
3. *Zakon Ukrayiny "Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny ta deyakykh zakonodavchykh aktiv Ukrayiny shchodo podatkovoyi reformy" vid 28 hrudnya 2014 roku № 71-VIII. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>*
4. *Proekt Zakonu pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny shchodo usunennya neuz-hodzhenostey № 3422 [Elektronnyy resurs].– Rezhym dostupu: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56965*
5. *Proekt Zakonu pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny shchodo podatkovoyi liberalizatsiyi № 3357 [Elektronnyy resurs].– Rezhym dostupu: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874*
6. *Heyer E. S. Vzayemozvyazok bukhhalterskoho obliku ta opodatkuvannya prybutku pidpryyemstva: teoriya, metodolohiya, orhanizatsiya: monohrafiya/ E. S. Heyer Donetsk: Donbas, 2013 – 534 s.*
7. *Malyshkin O. I. Oblik i audyt podatkov v Ukrayini: teoriya, metodolohiya, praktyka: monohrafiya/ O. I. Malyshkin – K.: Tsentri uchbovoyi literatury, 2013. – 376 s.*
8. *Shemyatkin O. O. Reformuvannya podatku na prybutok: potochni problemy ta varyanty vyrishennya. Prezentatsiya robochoyi hrupy 3357. Lyuty 2016.*

9. *Zakon Ukrayiny «Pro bukhhaltensky oblik ta finansovu zvitnist v Ukrayini» vid 16 lypnya 1999 roku N 996-XIV. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>*

10. *Base erosion and profit shifting (BEPS) - [Elektronnyy resurs].– Rezhym dostupu:*

https://en.wikipedia.org/wiki/Base_erosion_and_profit_shifting