

ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК І ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО ЗАМІНИ ПОДАТКОМ НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ**THE PROBLEM OF ADMINISTRATING CORPORATE TAX AND THE URGENCY OF IMPLEMENTING TAX ON WITHDRAW CAPITAL**

Шульга Т.М., к.ю.н.,

доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Васенко С.Ю.,

студент фінансово-правового факультету

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

У статті розглянуті проблеми адміністрування податку на прибуток підприємств, актуальність запровадження податку на виведений капітал, його позитивні моменти, а також вплив зазначених змін на систему адміністрування податків і на економіку країни.

Ключові слова: система адміністрування податків, реформування податкової системи, податок на прибуток підприємств, податок на виведений капітал.

В статье рассмотрены имеющиеся проблемы администрирования налога на прибыль предприятий, актуальность введения налога на выведенный капитал, его позитивные моменты, а также влияние указанных изменений на систему администрирования налогов и на экономику страны.

Ключевые слова: система администрирования налогов, реформирование налоговой системы, налог на прибыль предприятий, налог на выведенный капитал.

The article examines the existing problems of administrating corporate tax in Ukraine. Such as the problem of constant reduction of fiscal efficiency of the corporate tax, the problem of complex tax calculation, tax avoidance by large companies, the problem of appealing the decisions of the fiscal authorities, confrontation between taxpayers and tax authorities and other problems. Author noticed that this tax has been reformed several times and in 2015 Ukraine implement classical European model of corporate tax, but it didn't solve the problems with its administration.

In the article authors decided, that the corporate tax in Ukraine is inefficient, and it is important to actively reform this tax or even replace it with another tax.

Also the article examines the benefit from implementing the tax on the withdrawn capital which was developed in Estonia and effectively functioned there. Currently the Estonian tax system is one of the most progressive.

In the article the author consider that it is necessary to implement the tax on withdraw capital. This tax is easy to administer than corporate tax because total profit is not taxed. This provide stimulate country's economic system, improve business and investment activities. Business can reinvest more money in development. Transparent taxation mechanisms will simplify the fight against corruption in this area. Also this can eliminate confrontation between tax payers and tax authorities that improve administering of this tax.

Key words: tax administrating system, reform of tax system, corporate tax, tax on the withdrawn capital.

Нині Україна проходить період активного реформування майже у всіх галузях. Оскільки для здійснення реформ потрібні суттєві фінансові ресурси, особлива увага приділяється фіскальній сфері, адже, попри активну фінансову допомогу партнерів, наша країна також потребує значних власних фінансових ресурсів.

Варто зазначити, що не буває ідеальних систем оподаткування, які б повністю забезпечували інтереси держави та платників податків, але цього потрібно прагнути.

Перед фіскальною системою завжди ставилося багато різноманітних цілей, які крім основного завдання – наповнення державних фондів – повинні були забезпечувати розвиток економіки, справедливий перерозподіл ресурсів та інші важливі цілі.

Одним з основних надходжень, що наповнюють державний бюджет України, є податок на прибуток підприємств, який є прямим податком, досить важливим і болючим для українського бізнесу.

Численні проблеми в його адмініструванні та функціонуванні створюють безліч конфліктних ситуацій між державою і бізнесом, сприяють активному розвитку тіньового сектору економіки, розвитку корупції, відлякують іноземні інвестиції, а також стримують активний розвиток бізнесу в Україні, що є геометрично протилежним до тих завдань і цілей, які ставить перед собою держава.

Очевидно, що було здійснено чимало спроб змінити цю ситуацію, проте всі вони мали або частковий ефект, або взагалі не приносили якогось конкретного результату.

Сьогодні висловлено чимало ідей щодо того, яким чином потрібно вдосконалити цей податок або взагалі замінити його податком на виведений капітал.

Метою статті є аналіз проблем адміністрування податку на прибуток підприємств, а також розгляд перспектив його заміни податком на виведений капітал.

Активні дослідження у цій сфері здійснювалися такими вченими, як В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко, І.Л. Таптунова, Т.С. Шовкопляс, Л.Д. Тулуш, І.М. Скітецька, Т.В. Донченко, С.В. Безвух, однак тема залишається недостатньо дослідженою.

Згідно з п. 14.1.1.1 Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність рішень і процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових і митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску й об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [2]. Проте не можна говорити, що це визначення є досконалим. Оскільки, наприклад, виникають питання щодо логічності застосування такої юридичної конструкції, як «сукупність рішень і процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб», адже загальновідомо, що дії посадових осіб здійснюються під час податкових процедур, результатом чого є прийняття рішень. Також можна говорити, що в контексті наведеного визначення податковий контроль фактично обмежується контролем «за сплатою податків, зборів, платежів», хоча

насправді він значно ширший і включає в себе контроль за виконанням усіх складників податкового обов'язку платника податків.

Здійснивши аналіз наукових розробок, можна зробити висновок, що найбільш точне визначення поняття «адміністрування податків» дають В.Я. Князькова та Л.К. Сергієнко, котрі трактують адміністрування податків як безперервний цілеспрямований процес, що включає сукупність взаємопов'язаних процедур, функцій, операцій і методів, спрямованих на здійснення мотивуючого впливу на платників податків і персонал органів, які здійснюють роботу в рамках адміністрування податків [1, с. 59].

Варто зазначити, що від ефективності процесу адміністрування оподаткування залежить кількість надходжень у державний бюджет України. Адміністрування податку на прибуток підприємств впродовж його існування зазнавало суттєвих змін, проте це не вирішило всі проблеми в цій сфері.

Податок на прибуток підприємств існував в податковій системі України з 1991 р. в різних редакціях. Впродовж 90-х рр. минулого століття об'єкт оподаткування змінювався декілька разів численними нормативними актами. Важливі зміни були внесені з прийняттям Податкового кодексу України. Законодавець прагнув максимально спростити облік цього податку і наблизити податковий облік до бухгалтерського, проте ці дії не дали бажаного результату. 01 січня 2015 р. набув чинності Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)», відповідно до якого розділ III Податкового кодексу назвав суттєвих змін. Було впроваджено т. зв. «класичну європейську модель податку на прибуток». За цією моделлю в нашій країні повністю відмовилися від здійснення подвійного обліку – податкового і бухгалтерського – та запровадили єдиний облік цього податку відповідно до бухгалтерського обліку з застосуванням коригування податкової бази на податкові різниці, які чітко визначені законодавством, кількість груп таких податкових різниць була скорочена з 43 до 3.

На жаль, в Україні існує тенденція активного запровадження іноземного досвіду в різних сферах законодавства без врахування того факту, що реалії в нашій країні та, наприклад, країнах Європейського Союзу суттєво відрізняються.

Як зазначає Л.Д. Тулуш, вже на час запозичення Україною європейської моделі податку на прибуток вона активно критикувалася в Європейському Союзі. Переважно зауважували на можливості здійснювати агресивне податкове планування з метою уникнення оподаткування; на можливості накопичення збитків у зв'язку з наявними курсовими різницями, що особливо актуально в українських реаліях, а також веденні окремого обліку податкової амортизації [4, с. 861]. Всі ці моменти, безперечно, мали негативний вплив на вітчизняну податкову систему.

Сьогодні до цих недоліків варто додати проблеми з розрахунком об'єкта оподаткування, який визначається за правилами бухгалтерського обліку з коригуванням на податкові різниці, що призводить до постійних перевірок контролюючими органами.

Слід погодитися із думкою Л.Д. Тулуш та І.М. Скітецької, які вважають, що існування прямо пропорційної залежності між розміром прибутку і сумами податку знижує мотивацію виробників щодо об'єктивності визначення бази оподаткування, викликає процеси ухилень від сплати, використання податкових «лазівок» у визначенні податкового зобов'язання. У державі практично відсутня можливість повноцінного податкового контролю за достовірністю декларованих сум об'єкта оподаткування, адже за умов високого рівня корумпованості будь-які дії щодо посилення заходів податкового адміністрування лише здорожують функціонування самої системи адміністрування, не забезпечуючи навіть її окупності [4, с. 863].

Як зазначає І.Л. Тапунова, досі залишилися практика встановлення планів надходжень з цього податку, які спускаються на місця у вигляді коефіцієнтів податкового навантаження залежно 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 у 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 [5, с. 44].

Крім цього серйозні проблеми виникають у платників, коли вони бажають оскаржити певну дію чи рішення фіскального органу, оскільки ефективність оскарження рішень в адміністративному порядку вищим органом є дуже малою. Підтвердженням цього є статистичні дані: так, за перше півріччя 2018 р. в адміністративному порядку надійшло 7 128 скарг на 10 652 податкові повідомлення-рішення. З них 8 906 залишено без змін, скасовано повністю – 1 112 та 204 податкові повідомлення-рішення було скасовано частково [9]. У зв'язку з чим платники податків змушені звертатися за захистом своїх прав до суду та витратити зайвий час, а також суттєві фінансові ресурси. Крім того, така практика не сприяє довірі платників податків до фіскальних органів, конфронтація погіршує взаємодію між цими суб'єктами та суттєво ускладнює адміністрування податків.

Нині країни члени ОЕСР та G20 впроваджують т. зв. план BEPS. Міністерством фінансів була розроблена дорожня карта його впровадження. Цей план передбачає здійснення заходів з метою протидії розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування. Україна взяла на себе обов'язок виконати 4 з 15 обов'язкових кроків. Переважно це дії щодо вдосконалення механізмів трансфертного ціноутворення, а також дії щодо усунування шкідливих податкових практик та податкових режимів.

Проте, ми переконані, що такі заходи в перспективі допоможуть вирішити тільки одну з багатьох проблем, які стосуються податку на прибуток підприємств.

Чимало провідних науковців також говорять про постійну тенденцію до зниження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств. Ця проблема не є локальною і поширюється не тільки на Україну, а й на інші країни Європи. Так, протягом останніх років кількість доходів від податку на прибуток підприємств знижується у співвідношенні до інших податків, він вже не є бюджетоутворюючим. В.П. Хомутенко й А.В. Хомутенко у своїй статті зазначають, що фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні зменшилася через спад ділової активності, девальвацію гривні, інфляцію, політичну й економічну нестабільність у країні значна частина українських підприємств отримала негативні фінансові результати господарської діяльності. Внаслідок цього не тільки зменшилися надходження податку на прибуток до бюджету, а й зріс обсяг податкового боргу за зобов'язаннями з цього податку. Крім того, податок на прибуток підприємств став нееластичним, тобто зміна обсягу валового внутрішнього продукту не впливає на зміну обсягу надходжень цього податку до державного бюджету [6, с. 65]. До усіх перелічених недоліків можна також додати, що оподаткування прибутку за даними фінансової звітності призводить до її свідомого викривлення, що негативно впливає на кредитні рейтинги й, відповідно, обмежує можливість залучення кредитів та інвестицій. Проте основною проблемою податку на прибуток стала можливість виведення капіталу з країни без належного оподаткування.

На нашу думку, всі вищенаведені факти спонукають до активного реформування цього податку з метою усунення наявних труднощів у його адмініструванні.

Варто звернути увагу і на перспективу заміни його податком на виведений капітал. Сьогодні це питання активно обговорюється, оскільки провідні науковці вважають, що такі зміни є доволі своєчасними. Такий податок вперше був запроваджений в Естонії, в 2000-х рр., і тоді це була досить прогресивна практика. Варто зазначити, що і нині естонська податкова система є однією з найбільш конкурентоздатних податкових систем світу.

У Верховній Раді 05 липня 2018 р. було зареєстровано Проект закону № 8557 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал». Відповідно до законопроекту об'єктом оподаткування цього податку будуть операції з виведення капіталу, тобто операції виплати дивідендів і прирівняні до них операції.

Пропонується застосовувати наступні ставки: 15% до операцій із виведення капіталу; 20% до операцій, прирівняних до них; 5% до коштів, сплачених на виконання боргових зобов'язань пов'язаним особам – нерезидентам (у разі перевищення сукупної суми боргових зобов'язань перед всіма пов'язаними особами – нерезидентами над сумою власного капіталу платника більш ніж у 3,5 рази (для фінансових установ і компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, – більш ніж у 10 разів) або реєстрації нерезидента у державі, що є низькоподатковою юрисдикцією, застосовуватиметься ставка 20%).

Також передбачається створення реєстру платників цього податку, в який перенесуть всіх платників податку на прибуток підприємств. Крім того, є пропозиції ведення автоматизованого аналізу податкової інформації. Для цього під час здійснення з неплатником податку операцій, які є об'єктом оподаткування, в розрахункових документах платником податку зазначається (у встановленому Національним банком України порядку) код операції. Згрупована за кодами операцій інформація про кошти, перераховані платником податку неплатнику податку (без ідентифікації особи – неплатника податку, з яким була здійснена операція), надаватиметься контролюючим органам для співставлення з податковою звітністю в автоматичному режимі та відображатиметься разом із результатами порівняння в електронному кабінеті платника податку [8]. До переваг податку на виведений капітал можна віднести і те, що оподатковуватимуться саме операції, а не фінансовий результат, і цей результат не буде об'єктом контролю з боку податкових органів. Останні сфокусовані на контролі й оподаткуванні виведення капіталу з країни. Слід вказати і про зменшення корупційної складової частини в податкових органах за рахунок спрощення адміністрування, оскільки в умовах активної боротьби з корупцією максимально прозорі механізми адміністрування податку усувають можливості як платників,

так і фіскальних органів здійснювати правопорушення, що відповідно спростить процедуру розслідування кримінальних проваджень у цій сфері. Також важливо підкреслити, що, на відміну від податку на прибуток підприємств, податок на виведений капітал передбачає рівні умови оподаткування суб'єктів господарювання.

Зважаючи на вищевикладене, такі зміни є безумовно позитивними, адже це сприятиме розвитку економіки та суттєво спростить адміністрування цього податку, оскільки не потрібно буде здійснювати громіздкі перевірки бухгалтерської звітності, і фіскальні органи зможуть сконцентрувати свою увагу конкретно на операціях розподілення прибутку. Такий підхід до оподаткування дозволить підприємствам залучати значно більшу кількість власних коштів у свій розвиток, оскільки вони не будуть оподатковуватися. Це є дуже важливим кроком для стимулювання розвитку бізнесу та залучення іноземних інвестицій.

Проте, на наш погляд, варто дещо знизити ставки податку. Так, застосування ставки 5% щодо виведеного капіталу а також до операцій, які до них прирівнюються, спростить і адміністрування в частині здійснення обрахунків, а також стане значним кроком на шляху стимулювання економіки. Такі заходи в сукупності з ефективним податковим контролем нівелюють зменшення надходжень у державний бюджет України, оскільки допоможуть суттєво зменшити тіньовий сектор економіки, який, за розрахунками Мінекономрозвитку, в I кварталі 2018 р. становить 33% ВВП. Відповідні дії не дадуть суттєвих результатів у короткостроковій перспективі, проте ці заходи розраховані на майбутнє, а також відповідають духу реформ і тенденції переходу від суто фіскальної до стимулюючої системи оподаткування підприємств.

Таким чином, враховуючи український досвід зі справляння податку на прибуток підприємств від його запровадження і дотепер, очевидно, що через складність цього податку законодавцю так і не вдалося вирішити всі проблеми, пов'язані з його адмініструванням, попри всі ті заходи, які здійснювалися щодо його вдосконалення. Треба також брати до уваги тенденцію до зниження фіскальної ефективності цього податку та розвиток світової практики щодо зміщення акценту з прямого оподаткування на непряме. Все вищевикладене змушує вдаватися до активних реформ.

Запровадження податку на виведений капітал є прогресивним заходом оздоровлення національної економіки й ефективним інструментом у боротьбі з корупцією в цій сфері. Саме низькі ставки податку, можливість залучення значних фінансових ресурсів у розвиток бізнесу та максимально прозоре його адміністрування є тими позитивними факторами, які затребувані в теперішніх умовах боротьби з корупцією та тіньовим сектором економіки, лібералізації податкової системи та відновлення довіри платників податку до фіскальних органів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Князькова В.Я., Сергієнко Л.К. Особливості податкового адміністрування в умовах розбудови ринкових відносин в Україні. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія: Економічні науки. 2015. № 1 (78). С. 58–65.
2. Податковий кодекс України, Кодекс України, Кодекс, Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. Офіційний вісник України. 2010. № 92. Ст. 3248.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи): Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71. Офіційний вісник України. 2015. № 3. С. 18. Ст. 46.
4. Тулуш Л.Д. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні. Молодий вчений. 2017. № 3. С. 860–863.
5. Тапунова І. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал: Європейський інформаційно-дослідницький центр. 2016. 44 с.
6. Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні. Економіка та держава. 2017. № 2. С. 61–65.
7. Шовкопляс Т.С. Податок на прибуток підприємств – проблеми контролю за його сплатою з боку держави. Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». 2017. № 24. С. 145–148.
8. Проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал № 8557 від 05 липня 2018 р.
9. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за перше півріччя 2018 р. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti-237691.html>.