

УДК 336:225

Мала С.І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів та обліку,
Навчально-науковий інститут управління,
економіки та природокористування
Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського

ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

У статті розглянуто основні напрями розвитку податкової політики держав Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР). Виважена податкова політика держави сприяє економічному розвитку і податки, які надходять до бюджету, достатні для виконання пріоритетів уряду. Проаналізовано досвід держав щодо застосування різних податкових систем. Досліджено переваги і недоліки використання податків з погляду перспектив використання в умовах української економіки. Запропоновано застосування податку на виведений капітал в Україні. Розглянуто об'єкт оподаткування, визначено операції з виведення капіталу, платників податку, ставки податку. Проаналізовано економічні наслідки застосування податку на виведений капітал для України. Визначено переваги і недоліки його застосування.

***Ключові слова:** податкова політика, Організація економічного співробітництва і розвитку, податковий кодекс, податкове навантаження, податок на виведений капітал.*

Постановка проблеми. Структура податкового кодексу країни є важливим фактором, що визначає його економічні показники. Добре структурований податковий кодекс зрозумілий для платників податків і сприяє

економічному розвитку, а доходи, що надходять до бюджету, є достатніми для виконання державних пріоритетів. Навпаки, погано структуровані податкові системи можуть бути «нежиттєздатними» для бізнесу та

громадськості, спотворювати прийняття економічних рішень і завдати шкоди економіці держави.

Багато держав визнали це і реформували свої податкові кодекси. Протягом останніх кількох десятиліть ставки податку на прибуток підприємств та доходів фізичних осіб значно зменшилися в усій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). В даний час більшість країн отримують значні доходи від загальних податків, таких як податки на зарплату та податки на додану вартість [1].

Широко цитується твердження Джорджа Сантаяна про те, що ті, хто не пам'ятає минуле, приречені на його повторення. Він писав у двох попередніх реченнях: «Прогрес, а не просто зміна, залежить від вивчення і осмислення минулого» [2]. Незалежно від того, чого в майбутньому хочуть досягти в українській податковій сфері науковці, практики, політики та експертному середовищу добре було б почати з вивчення уроків, які можна отримати з результатів податкової політики інших держав за останні роки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Конкурентний податковий кодекс підтримує граничні ставки податку на оптимальному рівні. У сьогодишньому глобалізованому світі капітал дуже мобільний. Підприємства можуть інвестувати в будь-яку кількість країн світу, щоб знайти найвищий рівень доходності. Це означає, що підприємства шукатимуть країни з нижчими інвестиційними ставками, щоб максимізувати прибуток після сплати податків. Якщо ставка податку в країні занадто висока, це сприятиме «відтоку» інвестицій в інші країни, що призведе до уповільнення економічного зростання. Крім того, високі граничні податкові ставки можуть призвести до ухилення від сплати податків.

Згідно з дослідженням ОЕСР, корпоративні податки не сприяють економічному зростанню, при цьому податки на доходи фізичних осіб та податки на споживання є менш відчутними для економічного росту. Податки на нерухоме майно найменше впливають на зростання [3]. Нова Зеландія є гарним прикладом країни, яка реформувала свою податкову систему. У своїй заяві в 2010 році головний економіст Казначейства Нової Зеландії заявив: «Глобальні тенденції корпоративного та особистого оподаткування роблять систему Нової Зеландії менш конкурентоспроможною на міжнародному рівні» [4]. У відповідь на ці глобальні тенденції Нова Зеландія знизилася ставку податку прибуткового податку з 38% до 33% і знизилася ставку корпоративного податку з 30% до 28%. Нова Зеландія внесла ці зміни до податкової системи, яка вже мала кілька конкурентних характеристик, включаючи податок на спадщину, податок на приріст капіталу та податок на заробітну плату [5].

Однак деякі країни не встигають за глобальними тенденціями. За останні кілька десятиліть Франція здійснила низку реформ, які значно збільшили ставки податку на працю, заощадження та інвестиції. Наприклад, Франція нещодавно ввела корпоративний податок на прибуток з доходів корпорацій, який приєднався

до інших неефективних податків, таких як податок на фінансові операції, чисті активи та податки на спадщину [5].

Після податкової реформи в Сполучених Штатах Франція тепер має найвищі корпоративні податки на прибуток – комбінована ставка близько 34 відсотків. Для того, щоб Франція мала конкурентний податковий кодекс, необхідно знизити стандартну ставку корпоративного податку на прибуток протягом наступних кількох років, і ще внести багато змін в податковий кодекс [6].

Формулювання цілей статті. Питання, що стосуються особливостей функціонування податкової системи України, розглядаються такими українськими вченими, як Ревун В.І., Єфіменко Т.І., Музиченко О.В., Мельник О.Я. та інші. В останні роки українська податкова система зазнала значних змін, відбулося її «очищення» та запроваджено низку нововведень, які підвищують увагу науковців до вивчення цього питання.

Метою статті є пошук шляхів вирішення актуальних проблем реформування податкової системи в Україні.

Виклад основного матеріалу. Податкове навантаження на український бізнес зазнало значних змін, за останні чотири роки в Податковий кодекс було внесено близько сотні змін. Застосовані зміни, які з 1 січня 2016 року дозволили значно скоротити навантаження на фонд оплати праці, – єдиний соціальний внесок (ЕСВ) скоротився з 36,76-49,7% до єдиної ставки 22% без урахування платежу, що сплачує особисто працівник (3,6% фонду оплати праці) [7] (табл. 1).

Загальне податкове навантаження на економіку найчастіше вимірюється як відношення доходів до консолідованого бюджету, з урахуванням пенсійних та інших соціальних фондів – з одного боку, та ВВП – з іншого. У 2017 році з урахуванням скасування податкових пільг та подвоєння мінімальної заробітної плати, податковий тягар становив 42,3%. Це істотно вище, ніж у 2016 році, коли економіка відчула полегшення через зниження ставки ЕСВ, у вищезгаданому році цей показник становив 38,1% [7].

У всьому світі аудитори та бухгалтери займаються оптимізацією податків для зниження податкового навантаження на бізнес. Рентабельність бізнесу в 10% або менше не сприяє наявності достатньої кількості грошей для сплати податків. Внаслідок глобалізації та інтернаціоналізації світової економіки наявність офшорних зон розвиває податкові бази держав. Тому зараз зусилля країн спрямовані на отримання податків на територіях їх юрисдикцій.

Актуальним завданням лібералізації податків є стимулювання розвитку середнього та малого українського бізнесу. Наприклад, Грузія зараз запровадила новий механізм для малого бізнесу з оборотом до 200 тис. євро – 1% податку з обороту. Водночас країна вирішує проблему фіскалізації всіх готівкових платежів. Україна могла б запровадити таку ж систему. Але ми повинні дати людям можливість використовувати

Основи ставки податків в Україні (2015 і 2018 рр.)

2015 р.	2018 р.
Ставка податку на прибуток	
18%	18%
Єдиний податок	
Ставка для групи 1 – до 121,8 грн. в місяць	1-а група: податок – 170 грн. в місяць
Ставка для групи 2 – до 243,6 грн. в місяць	2-а група: податок – 744,60 грн. в місяць
Ставка для групи 3 – 2% виручки (при сплаті ПДВ), 4% виручки (без сплати ПДВ)	Ставка для групи 3 – 3% виручки (при сплаті ПДВ), 5% виручки (без сплати ПДВ)
Єдиний соціальний внесок	
36%	22%
Базова ставка податку з доходів фізичних осіб	
15-20%	18%
Військовий збір	
1,5%	1,5%

Джерело: складено автором

касові апарати (РРО), або гаджети, які безпосередньо відображатимуть кожну грошову операцію [7].

Після зниження ставки ЕСВ, внесення інших змін до Податкового кодексу, створення механізму автоматичного повернення ПДВ, в даний час необхідно прийняти закон про податок на виведений капітал. Це зміна, яка потрібна в нашій країні. По суті, ідея цього податку не нова. Ця модель оподаткування з 2000 року діє в Естонії, яка посіла 12 місце у сфері легкості ведення бізнесу Doing Business (для порівняння, Україна – 80) [8].

В Україні ця модель вперше була запропонована в ліберальному законопроекті № 3357 [9], багато положень з якого згодом були втілені в Законі № 909 [10]. Ідея податку на виведений капітал була занадто революційною для України, тому вона була прийнята як у парламенті, так і в уряді негативно. Різні світоглядні позиції склалися у науковому та експертному середовищах.

Сьогодні законопроект про виведений капітал вже живе своїм життям. Його автори активно співпрацюють з Комітетом Верховної Ради України з питань податкової та митної політики. А оскільки Національна рада реформ схвалила введення податку на виведений капітал з 2018 року, можна очікувати, що після обговорення та доопрацювання саме цей проект буде подано до парламенту. Але запровадження цього податку затримується на законодавчому рівні на невизначений термін.

Основна ідея податку на виведений капітал: прибуток, отриманий підприємством, не оподатковується доти, поки він не виплачується власникам у формі дивідендів і прирівняних до них платежів. Будь-який бізнес існує, перш за все, для того, щоб заробити гроші для власника. Поки гроші обертаються в бізнесі, вони створюють додану вартість, забезпечують робочі місця, бюджет отримує доходи від ПДВ та ПДФО, наповнюється Пенсійний фонд. Зняття частини прибутку на даному етапі завдає шкоди економіці – вважають ідеологи податку на виведений капітал. І тому вони пропо-

нують взяти податок вже «на виході» – коли гроші відправляються власникові у вигляді дивідендів або інших пільг. Розглянемо ключові положення законопроекту.

Об'єкт оподаткування хочуть визначити як: ... операції, що призводять до вилучення (у тому числі за рахунок недоотримання) коштів, товарів (включаючи основні засоби) від підприємницької діяльності платника податків, що здійснюється на території України.

Відзначимо, що слова «в тому числі через їх недоотримання» вказують на те, що до виведеного капіталу прирівнюються і недоотримані доходи від «дружніх» контрагентів – неплатників податку на виведений капітал. У таких випадках іноді використовується звичайна ціна для визначення податкової бази.

Якщо говорити про операції з виведення капіталу, то до них належать:

- виплата дивідендів на користь неплатника податку на виведений капітал;
 - виплати в грошовій та натуральній формі на користь власника корпоративних прав, навіть якщо вони не оформлені як дивіденди.
- Крім того, до операцій з виведення капіталу прирівнюються виплати:
- процентів, комісій за позиками на користь пов'язаних осіб – нерезидентів;
 - страхових платежів на користь нерезидентів;
 - фінансової допомоги неплатникові податку на виведений капітал, а також безоплатне надання товарів, робіт, послуг;
 - будь-які нецільові виплати в грошовій та/або натуральній формі, що здійснюються неприбутковими організаціями (причому для них це загрожує втратою «неприбуткового» статусу);
 - інвестицій в об'єкти за межами України, як у грошовій, так і негрошовій формі;
 - роялті;
 - внесків до статутного капіталу, довірче управління або в спільну діяльність, перераховані/передані неплатникам податку на виведений капітал у грошовій та/або натуральній формі,

• а також дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, поставлені неплатникам цього податку.

Нарешті, існують операції, які вимагатимуть самостійного податкового нарахування:

- контрольовані операції, умови яких не відповідають принципу «втягнутої руки»;
- роялті на користь офшорних нерезидентів або тих, у країні яких роялті не оподатковується, і за правами, які вперше виникли в Україні;
- продаж товарів неплатникам податку на виведений капітал (тут використовуватимуться звичайні ціни).

Платники податків є юридичними особами-резидентами та постійними представництвами нерезидентів. Що стосується юридичних осіб-нерезидентів, то для того, щоб працювати з ними в Україні, резидент буде зобов'язаний переконатися, що нерезидент відкрив там постійне представництво.

Є дві ставки податку:

- 15 % – з операцій з виведення капіталу безпосередньо власникам (дивіденди та інші прямі виплати в грошовій та натуральній формі, навіть якщо вони не оформлені як дивіденди);
- 20 % – з операцій, які прирівнюються до виведення капіталу, і для донарахувань.

Це виглядає як приз за чесність: маскуєш виведення капіталу під усякі «проценти та роялті офшорним нерезидентам» – сплачуєш 20 %. Офіційно сплачуєш дивіденди – отримай ставку на 5 відсоткових пунктів нижче. А якщо повертаєш інвестиції в межах первісного внеску до статутного капіталу – не сплачуєш нічого.

Переваги цієї моделі оподаткування очевидні:

1) створюють стимули для підприємницької та інвестиційної діяльності. Як показав досвід Естонії, приплив іноземних інвестицій негайно збільшився;

2) немає необхідності у зменшенні фінансового результату підприємства, тому фінансова звітність підприємств може стати більш прозорою та привабливою для інвесторів та банків;

3) легко перевірити податкові зобов'язання, оскільки важко приховати операції, що відносяться до об'єктів оподаткування. Платники податків матимуть достатній контроль за здійсненням таких операцій. Відповідно, тема для спірних питань з визначення собівартості товарів та послуг зникне, так як наразі дане питання є приводом для дискусій і часто маніпуляцій з боку платників податків і корупційних дій – зі сторони фіскальних служб. Хоча причина для спекуляцій навколо звичайних цін залишиться незмінною.

Противники піднімають критичні запитання:

1. Якщо цей податок настільки ефективний, чому він не був реалізований жодною країною, крім Естонії? Більшість розвинених країн світу застосовують корпоративний податок, що є аналогом нашого податку на прибуток [11].

2. Як покривати недостатність коштів у бюджеті, що неминуче відбувається після відмови від податку на прибуток? Адже в Естонії це й сталося: спочатку дохід від нового податку був удвічі меншим, ніж від податку на прибуток [11].

3. Не чи будуть компанії просто «переводити в готівку» кошти, прикриваючись купівлею яких-небудь фіктивних послуг, замість того щоб сплачувати податок на виведений капітал? Хоча тут якраз відповідь є: при ставці податку 15 % вже немає ніякого сенсу ризикувати.

4. І, нарешті, ці нові розробки призведуть до змін у бухгалтерському та податковому обліку. Але в той же час не буде необхідності в спрощеній системі оподаткування: загальна система буде спрощена. Хіба що з ПДВ треба буде щось вирішувати. Адже нинішня 3-я група єдиного податку зі ставкою 5 % без ПДВ – єдиний вихід для бізнесу у сфері послуг, консалтингу та ІТ, де ПДВ перетворюється на 20 % з обороту через відсутність вхідного податку.

Дослідницька група «Український інститут майбутнього» висловила думку, що детінізація становитиме 70% тіньового прибутку через внесення змін. За розрахунками «Інституту», бюджет, недоодержавши в перші два роки після введення податку на виведений капітал 25 мільярдів гривень (0,8 мільярдів доларів), у 2020-2022 роках додатково отримає 222 мільярди гривень (7,2 мільярдів доларів) до тих надходжень, які могли б надійти від податку на прибуток. Сукупний ефект для бюджету в перспективі 5 років складе 197 мільярдів гривень (6,4 мільярди доларів) [8].

Висновки. Податковий кодекс, який є конкурентоспроможним та нейтральним, сприяє сталому економічному зростанню та поверненню інвестицій в країну, тоді як уряд отримує кошти, які є достатніми для виконання державних завдань і пріоритетів. Існує багато факторів, які не пов'язані з оподаткуванням і також впливають на економічні показники країни. Однак податкове навантаження відіграє важливу роль для стабільного розвитку економіки країни.

Основні переваги від введення податку на виведений капітал для України такі:

- послаблення проблеми «фінансового голоду», від якої страждають суб'єкти малого бізнесу (фінансовий сектор зацікавлений у розподілі прибутку);
- боротьба із заниженням вартості інвестиційної продукції;
- зв'язок з трансфертним ціноутворенням;
- нерозподілений прибуток не оподатковується податком;
- зниження рівня податкового навантаження на платників податку;
- спрощення адміністрування податку;
- зменшення галузевого лобіювання під час використання податкових пільг;
- можливості для розвитку та ведення торгового бізнесу через національні компанії без додаткових податкових витрат.

Отже, підводячи підсумок, зазначимо, що вітчизняним законодавцям необхідно оптимізувати внесення змін до Податкового кодексу, які можуть призвести до зростання дефіциту державного бюджету з врахуванням введення інших податків, які будуть наповнювати бюджет України в перехідний період.

Список літератури:

1. Индекс международной налоговой конкурентоспособности 2018 года. URL: <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>
2. George Santayana. The Life of Reason: The Phases of Human Progress (New York: Dover Publications, Inc., 1906), Vol. 1, Ch. XII.
3. Jared Walczak. Tax Trends Heading Into 2019. URL: <https://taxfoundation.org/state-tax-trends-2019/>
4. Norman Gemmell, "Tax Reform in New Zealand: Current Developments," from Australia's Future Tax System: A Post-Henry Review Conference in Sydney, June 2010. URL: <https://web.archive.org/web/20160429192333/http://www.victoria.ac.nz/sacl/about/cpf/publications/pdfs/4GemmellPostHenrypaper.pdf>
5. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), "Tax and Economic Growth," Economics Department Working Paper No. 620, July 11, 2008.
6. Jared Walczak, "Tax Reform Moves to the States: State Revenue Implications and Reform Opportunities Following Federal Tax Reform," Jan. 31, 2018. URL: <https://taxfoundation.org/state-conformity-federal-tax-reform/>
7. Южаніна Н. Люди, які працювали за схемами, життя без них собі не уявляють. URL: <https://www.buh24.com.ua>
8. Циганок Ю. Податок на виведений капітал vs податок на прибуток: про що сперечаються «у верхах». URL: <https://www.buh24.com.ua>
9. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації № 3357 від 26.10.2015. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874
10. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.» № 909-VIII від 24.12.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19>
11. Марина Стадник. Податок на виведений капітал: вітчизняні передумови та міжнародні орієнтири. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001275

Мала С.И. ПЕРСПЕКТИВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ УКРАИНЫ

В статье рассмотрены основные направления развития налоговой политики государств Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Взвешенная налоговая политика государства способствует экономическому развитию и налоги, которые поступают в бюджет, достаточны для выполнения приоритетов правительства. Проанализирован опыт государств по применению различных налоговых систем. Исследовано преимущества и недостатки использования налогов с точки зрения перспектив использования в условиях украинской экономики. Предложено применение налога на выведенный капитал в Украине. Рассмотрены объекты налогообложения, определены операции по выводу капитала, плательщики налога, ставки налога. Проанализированы экономические последствия применения налога на выведенный капитал для Украины. Определены преимущества и недостатки его применения.

Ключевые слова: налоговая политика, Организация экономического сотрудничества и развития, налоговый кодекс, налоговая нагрузка, налог на выведенный капитал.

Mala Svetlana. PERSPECTIVE DIRECTIONS FOR DEVELOPMENT OF TAX POLICY OF UKRAINE

The article deals with the main directions of tax policy development of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). A sound tax policy of the state contributes to economic development and the taxes that come to the budget are sufficient to fulfill the government's priorities. Many states have reformed their tax codes. Over the past few decades, corporate tax and personal income tax rates have fallen significantly across the entire Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). At present, most countries receive significant income from general taxes such as salary taxes and value added taxes. The analytical potential of states concerning taxation is studied. In recent years, the Ukrainian tax system has undergone significant changes, its "purification" and a number of innovations that increase the attention of academics to the study of this issue. The structure of the tax code of the country is an important factor determining its economic performance. A well-structured tax code is understandable for taxpayers and contributes to the economic development of the state. The purpose of the article is to find ways to solve the urgent problems of reforming the tax system in Ukraine. The advantages and disadvantages of using different taxes in terms of prospects of using in the conditions of the Ukrainian economy are investigated. After the reduction of the rate of the single social contribution, the amendments to the Tax Code, the mechanism for the automatic reimbursement of value added tax has to be amended, it is necessary to amend the corporate tax, that is to replace the tax on profit tax on the withdrawn capital. Considered the object of taxation, defined operations for the withdrawal of capital, taxpayers, tax rates. The economic consequences of the application of the capital tax deduction for Ukraine are analyzed. The advantages of the disadvantages of applying this tax to the Ukrainian economy are determined.

Key words: tax policy, organizations of economic cooperation and development, tax code, tax burden, tax on introduced capital.