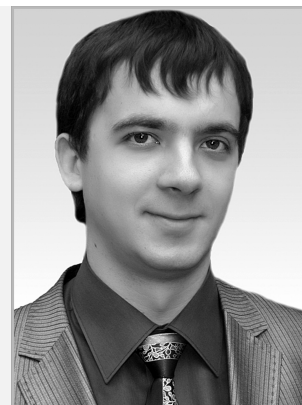


УДК 339.9

П. Ю. Ямко,

аспірант Українського державного університету
фінансів та міжнародної торгівлі (Київ, Україна)
pavel.yamko@hlb.com.ua

ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ СВІТОВОЇ ЕКОНОМІКИ

У статті визначаються основні напрями вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні на сучасному етапі розвитку світової економіки. Ці напрями розроблені автором на основі аналізу міжнародного досвіду. Питання, що розглядаються у статті, охоплюють ключові елементи механізму оподаткування прибутку підприємств.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, оподаткування капіталу, податковий механізм.

П. Ю. Ямко
ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ
УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕХАНИЗМА
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ
В УКРАИНЕ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ
МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

В статье определяются основные направления усовершенствования механизма налогообложения прибыли предприятий в Украине на современном этапе развития мировой экономики. Эти направления разработаны автором на основе анализа международного опыта. Вопросы, рассматриваемые в данной статье, охватывают ключевые элементы механизма налогообложения прибыли предприятий.

Ключевые слова: налог на прибыль предприятий, налогообложение капитала, налоговый механизм.

Pavel Yamko
MAIN DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT OF
CORPORATE INCOME TAXATION MECHANISM
IN UKRAINE AT THE PRESENT STAGE OF
WORLD ECONOMY DEVELOPMENT

This article defines the main areas of improvement of corporate income taxation mechanism in Ukraine at the present stage of world economy development, which were developed by the author on the basis of international experience analysis. Issues considered in this article include key elements of corporate income taxation mechanism.

Key words: corporate income tax, capital taxation, tax mechanism.

Постановка проблеми. Сучасні суперечливі тенденції розвитку світового господарства постійно висувають перед урядами країн нові вимоги. Однією з таких вимог є забезпечення стабільності та ефективності національних економік за допомогою оптимального механізму оподаткування прибутку підприємств. Цей механізм, своєю чергою, є не тільки інструментом формування дохідної частини державного бюджету, а й інструментом, що впливає на конкурентоспроможність економіки [1].

Нині у світі одночасно відбуваються як процеси інтеграції, так і процеси дезінтеграції. Так само і в податковому аспекті, певні країни йдуть шляхом гармонізації податкового законодавства та вирівнювання податкового навантаження, інші ж, навпаки, створюють передумови для отримання додаткових економічних вигод. Проте, незважаючи на ці процеси, громадяни країн чекають від власних урядів розробки і вжиття заходів відповідного реагування для нівелювання негативного впливу таких тенденцій.

Саме тому ми зосередимо увагу на розробці пропозицій щодо вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні й приведення його у відповідність до сучасних вимог щодо забезпечення стабільності економіки та добробуту громадян України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Публікації вітчизняних та іноземних учених, які розглядають окреслену тему, умовно можна поділити на дві категорії. По-перше, це дослідження, що сфокусовані суто на фіскальному характері податку на прибуток, тобто на практичних аспектах його застосування. По-друге, це дослідження, які розглядають податок на прибуток у теоретичному аспекті,

акцентуючи в основному на таких питаннях, як оптимальний рівень оподаткування і розподіл податкового навантаження на споживання, працю та капітал. Цією тематикою займається ряд учених, як зарубіжних – А. Адам (A Adam), Р. Асааф (R. Asaaf), Д. Майкл (D. Michael), так і українських – Р. Боліла, С. Лондар, Т. Мединська, І. Педь та ін.

Водночас, на нашу думку, ще недостатньо розкрито питання щодо необхідності зміни практичного механізму оподаткування прибутку підприємств в умовах посилення мобільності капіталу та податкової конкуренції у глобальному, а не національному вимірі.

Метою статті є визначення основних напрямів удосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств для забезпечення ефективності податкової системи України на сучасному етапі розвитку світової економіки.

Основні результати дослідження. Для розробки комплексної системи рекомендацій, спрямованих на вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств у податковій системі України, ми спиратимемося на результати критичного аналізу податкових механізмів, що існують у Німеччині, Канаді, Японії, Бразилії, Новій Зеландії та Південній Африці.

На рис. 1 представлено авторське бачення основних складових механізму оподаткування капіталу, подальший аналіз яких ми супроводжуватимемо викладом відповідних рекомендацій щодо їх удосконалення на основі міжнародного досвіду.

Резидентний статус. В Україні юридична особа, яка створена та здійснює свою діяльність згідно з українським законодавством, вважається податковим резидентом, тоді як юридична особа, що створена за кордоном і пра-



Рис. 1. Складові механізму оподаткування прибутку підприємств
Джерело: Складено автором

цює згідно із законодавством іншої країни, зазвичай вважається нерезидентом [2].

Проаналізувавши міжнародну практику застосування інструментів оподаткування капіталу, ми пропонуємо розширити підхід до визначення резидентного статусу та вважати резидентами юридичні особи, які створені та здійснюють свою діяльність згідно з українським законодавством, а також юридичні особи, що мають юридичну адресу за статутом на території України або якщо керівні органи відповідної юридичної особи знаходяться на території України.

База оподаткування. Згідно з українським законодавством юридична особа, яка є резидентом, сплачує податки з усього отриманого чи нарахованого доходу незалежно від джерел таких доходів за звітний період залежно від типу доходів. Підприємства-нерезиденти сплачують податки з доходів, отриманих від здійснення торгової чи комерційної діяльності в Україні, а також з інших доходів, отриманих ними з джерел в Україні від провадження некомерційної діяльності. Філії та постійні представництва іноземних підприємств вважаються нерезидентами в Україні й розглядаються як окремі юридичні особи в цілях оподаткування [3].

Порівнюючи український підхід і міжнародний досвід, можна сказати, що Україна використовує майже ті самі підходи, що й провідні країни з усіх регіонів світу. Однак ми пропонуємо окремо прописати питання оподаткування нерезидентів при отриманні доходів від приросту капіталу, які стали результатом продажу майна та активів нерези-

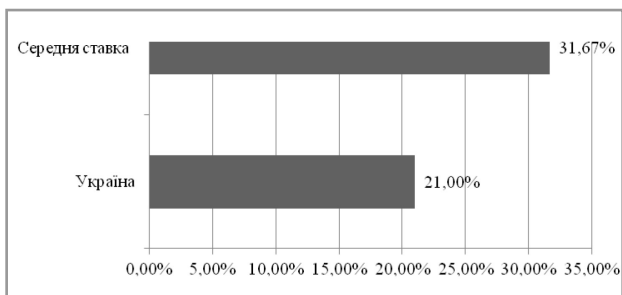


Рис. 2. Ставки податку на прибуток в Україні та в середньому в аналізованих нами країнах
Джерело: Складено автором за [5; 6]

дента на території України, що дасть змогу збільшити базу оподаткування.

Ставки оподаткування. Нині в Україні відбувається поступове зменшення ставки оподаткування прибутку підприємств. Поточна ставка у розмірі 21% має діяти кінця 2012 року. Ставку буде знижено до 19% у 2013 році та до 16%, починаючи від 2014 року. Додатково в Україні існують спеціальні режими оподаткування для певних видів економічної діяльності, які можуть передбачати оподаткування за зниженими ставками [4].

Говорячи про ставки податку на прибуток, слід зазначити, що сьогодні в Німеччині, Канаді та Бразилії ставка податку на прибуток формально становить 15%, тоді як ефективні ставки в середньому вдвічі більші. Японія, Південна Зеландія і Південна Африка більш чесно підходять до цього питання та мають задекларовані

ставки, наближені до ставок реального податкового навантаження.

Навіть поточна ставка податку на прибуток, що діятиме до кінця 2012 року, значно менша, ніж середня ставка податку, що застосовується у країнах, які ми аналізуємо у цій статті (рис. 2).

Для ефективного управління ставкою податку на прибуток ми пропонуємо ввести поняття ефективної ставки податку на прибуток, що дозволить чітко відстежувати зміни податкового навантаження у країнах світу та відповідно коригувати таке навантаження в Україні. Здійснювати це, на наш погляд, доцільно за допомогою використання такого інструменту, як додатковий податок на прибуток, який розглядатиметься нижче.

Оподатковуваний дохід. Розмір доходу, що підлягає оподаткуванню, визначається в Україні шляхом віднімання від валового доходу витрат, що підлягають відрахуванню з такого доходу, а також амортизаційних відрахувань.

Нині в питанні визначення оподаткованого доходу Україна солідарна із Німеччиною, Канадою, Південною Африкою, Японією і Новою Зеландією. Проте, як показує аналіз, більш актуальним для нас є досвід Бразилії, особливо щодо застосування методу «*lucro presumido*», який базується на оціночному чи умовному оподаткованому доході [7].

На нашу думку, впровадження згаданого методу дозволить здійснювати ефективну боротьбу з підприємствами, що ухиляються від сплати податків на прибуток підприємств. Наявність поняття оціночного чи умовного доходу в структурі податкової системи створить передумову для розрахунку доходу, максимально наближеного до реального. Це, своєю чергою, надасть можливість податковим органам проводити додаткове нарахування відповідного податку на основі таких показників, а отже, використання будь-яких схем ухилення від оподаткування буде або менш привабливим та більш ризикованим, або просто стане недоцільним.

Оподаткування приросту капіталу. У теперішній час українське законодавство трактує доходи від приросту капіталу як звичайні доходи з відповідним оподаткуванням за стандартною ставкою податку на прибуток підприємств. Це доволі поширений підхід і, враховуючи суперечливі світові тенденції, ми пропонуємо нічого не змінювати у цьому підході, але розширити його, використавши досвід Бразилії, яка виділяє оподаткування доходів

від приросту капіталу, що отримуються нерезидентами від інвестицій.

В Україні іноземні інвестиції реєструються в Національному банку України. На наш погляд, слід виокремлювати інвестиції, що здійснюються підприємствами, зареєстрованими в офшорах, та оподатковувати отримані ними доходи за збільшеною ставкою оподаткування [8].

Застосування такого підходу дасть змогу зменшити використання офшорних схем для ухилення від оподаткування, відмивання коштів, отриманих нелегальним шляхом, а також забезпечить від виведення коштів з України та їх наступне введення в Україну під виглядом іноземних інвестицій.

Наявність та ставки альтернативного мінімального податку. Альтернативні мінімальні податки нині не застосовуються на території України. З країн, які ми аналізували, такий податок як виняток використовується лише у провінції Онтаріо в Канаді.

Тому в цьому питанні ми пропонуємо залишити все без змін.

Можливість використання збитків при розрахунку оподаткованого прибутку. Формально податкові збитки в Україні можна переносити на майбутні періоди без обмежень. Проте існує певний ряд як формальних, так і неформальних обмежень з цього приводу. Перенесення збитків у минулі періоди заборонено.

Згідно з міжнародним досвідом використання збитків при розрахунку оподаткованого прибутку ми пропонуємо, за аналогією з Німеччиною, ввести певні обмеження на розмір доходів, що підлягають взаємозаліку з перенесеними витратами минулих періодів, тобто або ввести процентне обмеження, або визначити поріг у грошовому еквіваленті [8; 9].

Додатково, на наш погляд, потрібно ввести заборону на перенесення збитків у майбутні періоди в разі зміни у структурі власності підприємства більш ніж на 50%, а також у випадку зміни видів економічної діяльності.

За прикладом Японії, на нашу думку, було б доцільно передбачити в податковому законодавстві теоретичну можливість перенесення збитків на минулі періоди і дозволити таке перенесення за екстрених обставин, коли, приміром, необхідно підтримати підприємства, які опинилися в зоні дії стихійного лиха, або за інших обставин.

Наявність та умови податкових стимулів. Податкові стимули існують в Україні лише для підприємств, які працюють у галузі енергозбереження за дотримання певних умов. У випадку, коли платник податку на прибуток підприємств отримує дохід від продажу певних видів енергозберезувального обладнання, яке було ним вироблено, він має право на 80% звільнення від податку на прибуток за умови, якщо таку податкову пільгу буде реінвестовано з метою збільшення виробництва.

Підприємства, що відповідають необхідним вимогам податкового законодавства, можуть отримати 50% звільнення від сплати податків із доходів, що були ними отримані при розробці, впровадженні та використанні енергозберезувальних та енергоефективних технологій. Така пільга доступна протягом 5 років від моменту отримання підприємством першого прибутку від застосування названих технологій.

В арсеналі податкових стимулів є також 0% ставка податку на прибуток підприємств, що застосовується в період від 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року за дотримання певних умов (щорічний дохід не повинен перевищувати \$375 тис., а середня заробітна плата на підприємстві має становити не менш ніж дві мінімальні заробітні плати). Окрім вищезгаданих податкових стимулів, в Україні існують лише стимули для малих та середніх підприємств, що передбачають використання спеціальних податкових режимів, таких як сплата єдиного податку.

Отже, стимули стосуються лише тих підприємств, які працюють у галузі енергозберезувальних технологій, якщо не враховувати можливості використання єдиного податку малими підприємствами.

З огляду на широке застосування податкових стимулів у світовій практиці, пропонуємо розглянути питання щодо збільшення кількості галузей для введення таких стимулів і формування відповідних програм стимулювання. Насамперед варто розширити вузьке поняття «галузь енергозберезувальних технологій» до «високотехнологічна галузь», що дозволить створити передумови технологічного оновлення країни та підвищить привабливість проведення наукових досліджень і провадження експериментальних розробок.

Наявність холдингового режиму. Україна не використовує холдинговий режим в міжнародному розумінні. Існують лише певні винятки при сплаті й оподаткуванні дивідендів, про які було згадано вище. З країн, податкові системи яких ми аналізували, холдинговий режим застосовується лише в Південній Африці, де холдингові підприємства мають спрощений режим оподаткування та обміну валют [10].

Ми вважаємо, що в Україні сьогодні не створено відповідних передумов для використання холдингового режиму, проте в разі виникнення такої необхідності можна буде скористатися досвідом Південної Африки.

Наявність та умови звільнення від оподаткування при сплаті дивідендів акціонерам. Дивіденди, отримані від нерезидента, в Україні звільняються від відповідного оподаткування, якщо акціонер, резидент України й отримувач таких дивідендів володіє більш ніж 20% підприємства-нерезидента, що сплачує дивіденди.

Аналіз міжнародного досвіду свідчить, що країни або майже не оподатковують дивіденди при їх сплаті акціонерам, або ж обирають один із двох механізмів: звільнення оподаткування дивідендів, отриманих з 1) іноземних джерел, 2) вітчизняних джерел. У нас використовується перший механізм, проте необхідно слід брати до уваги і другий. Окрім того, варто обмежити звільнення від податків дивіденди, що сплачуються нерезидентами за рахунок введення вимоги щодо часу володіння часткою підприємства-нерезидента.

Наявність та ставки додаткового прибуткового податку. В Україні існує додатковий прибутковий податок у розмірі 20%, що стягується з платіжів за послуги реклами, які перераховуються за межі України нерезидентам, що надають такі послуги.

Враховуючи міжнародний досвід, ми пропонуємо застосовувати інструмент додаткового прибуткового податку для тимчасового коригування стандартної ставки податку на прибуток відповідно до змін світової кон'юнктури щодо ставки такого податку.

Використання додаткового податку на прибуток дозволить не переглядати ставку податку і не змінювати законодавство у цілому, а здійснювати коригування за допомогою окремих тимчасових нормативних актів та відповідних постанов. Подібні коригування можна буде проводити оперативно, постійно актуалізуючи ставку податку на прибуток, що, своєю чергою, підвищить ефективність адміністрування податку і забезпечить отримання оптимальних надходжень до державного бюджету України.

Оподаткування дивідендів, отримуваних підприємствами. Українські підприємства, що сплачують дивіденди, повинні здійснити авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі 21%. Цей внесок розраховується на валовій основі та сплачується платником дивідендів.

Водночас, українські підприємства мають можливість використовувати авансовий внесок з податку на прибуток для зниження зобов'язань з податку на прибуток підприємств у майбутніх періодах. У разі якщо платник податків не в змозі знизити зазначене зобов'язання у відповідному періоді, такі внески можна переносити на наступні періоди без обмежень.

Від сплати авансового внеску звільнені: українські інвестиційні фонди, які сплачують дивіденди; сільгоспідприємства, що сплачують фіксований сільськогосподарський податок; холдингові підприємства, які сплачують диві-

денди з дивідендів, отриманих від інших підприємств. Враховуючи той факт, що згаданий внесок дозволяється вираховувати з оподаткованого доходу в майбутніх періодах, він фактично не оподатковує дивіденди при їх сплаті. Тому в Україні дивіденди оподатковуються лише тоді, коли вони виплачуються нерезидентам.

За результатами проведеного аналізу нами було виявлено, що тільки дві країни із шести – Бразилія та Німеччина – або не оподатковують дивіденди, або здійснюють таке оподаткування у спрощеному вигляді. Решта країн оподатковують дивіденди і мають доволі складні системи їх оподаткування [6; 8; 11].

У разі прийняття концептуального рішення про розширене оподаткування дивідендів ми пропонуємо спочатку застосувати досвід Нової Зеландії, який передбачає оподаткування дивідендів, отримуваних резидентами за загальними схемами оподаткування прибутку, з певними винятками. Наступним кроком може стати розробка більш складної системи оподаткування дивідендів за прикладами Японії, Південної Африки та Канади.

У майбутньому доцільно використовувати таку систему: передбачити звільнення від оподаткування дивідендів, отриманих резидентом від іншого резидента за умови, якщо отримувач володіє не менш ніж 25% підприємства, що сплачує дивіденди. В іншому разі підприємство має сплатити податок на прибуток із 50% дивідендів на загальних засадах.

Україна може також піти шляхом стимулювання вітчизняних виробників до розширення міжнародної діяльності за допомогою введення політики відміни оподаткування дивідендів, отриманих з іноземних джерел, за умови володіння вітчизняними підприємствами не менш ніж 25% іноземних підприємств. Додатково можна буде ввести певні обмеження щодо такого звільнення для запобігання його використанню недобросовісними підприємствами з метою ухилення від сплати податків. Такі обмеження можуть стосуватися часу володіння іноземними підприємствами та змінюватися залежно від політики українського уряду.

Висновки та пропозиції. Механізм оподаткування прибутку підприємств, що застосовується в Україні, в основному відповідає світовій практиці. Однак певні складові цього механізму потребують зміни або уточнення. Ми виявили існуючі проблеми і розробили рекомендації щодо вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств у частинах, які, на нашу думку, ще не відповідають світовому позитивному досвіду.

Серед основних пропозицій, які слід впровадити, ми виокремили такі:

- уточнення механізму визначення резидентного статусу;
- розширення бази оподаткування за рахунок доходів нерезидентів, отримуваних від приросту капіталу (продаж майна та активів);

- введення поняття ефективної ставки податку на прибуток підприємств;
- створення додаткового податку на прибуток як інструменту коригування ставки податку;
- введення поняття оціночного або умовного доходу з метою розрахунку доходу підприємств, наближеного до реального показника;
- оподаткування доходів, що отримані підприємствами, зареєстрованими в офшорах, за підвищеними ставками;
- упровадження теоретичної можливості перенесення збитків на минулі періоди і надання дозволу на таке перенесення за екстрених обставин;
- розширення вузького поняття «галузь енергозберезувальних технологій» до «високотехнологічна галузь» у частині застосування податкових стимулів;
- обмеження звільнення від оподаткування дивідендів, які сплачуються нерезидентами, за рахунок введення вимоги щодо часу володіння часткою підприємства-нерезидента.

Література

1. Педь І. В. Податкова конкуренція : монографія / І. В. Педь // К. : Експерт-Консалтинг, 2009. – 416 с.
2. Боліла Р. Оподаткування прибутку підприємств / Р. Боліла // Вісник Податкової служби України. – 2012. – № 25. – с. 7.
3. Лондар С. Л. Моделювання надходжень із податку на прибуток підприємств в умовах українського економічного середовища / С. Л. Лондар // Фінанси України : журнал. – 2010. – № 12. – С. 12–20.
4. Мединська Т. В. Податок на прибуток підприємств у контексті реформування податкового законодавства України / Т. В. Мединська, Р. Ю. Корзун // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.1. – С. 308–313.
5. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями від 15.08.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. International Tax Highlights 2012 (Germany, Canada, Japan, Brazil, New Zealand, South Africa). – UK : Deloitte Global Services Limited, 2012. – 21 p.
7. Asaaf R. Capital income taxation in the globalized world / R. Asaaf, S. Efraim // NBER Working paper series. – 2004. – № 10630. – 25 p.
8. Taxation trends in the European Union. – Belgium : Statistical books, 2012. – 274 p.
9. Michael D. Corporate income tax coordination in the European Union // Oxford University Centre for Business Taxation, 2009. – 8 p.
10. Adam A. The effect of globalization on capital taxation: What have we learned after 20 years of empirical studies? / A. Adam, P. Kammas, A. Lagou // MPRA Paper No. 33382. – 2011. – 28 p.
11. Corporate Taxation in Turkey // E&Y Country Study. – Turkey, 2012. – 5 p.

Стаття надійшла до редакції 17 листопада 2012 року

Науковий журнал

«Економічний часопис-XXI»

читайте на веб-порталі

www.soskin.info/ea/