

UDC 336.26

JEL Classification: H21

ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ВИКОРИСТАННЯ РІЗНИХ ФОРМ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Т.В. Бутенко

*Одеський регіональний інститут державного управління
Національної академії державного управління при Президентові України, Одеса, Україна*

В.В. Бутенко

Одеський національний університет імені І.І. Мечникова, Одеса, Україна

Бутенко Т.В., Бутенко В.В. Переваги та недоліки використання різних форм оподаткування в Україні.

У статті розкриті підходи до визначення найбільш прийняттого співвідношення прямих та непрямих податків з огляду на досвід оподаткування розвинутих країн. Зроблено висновок, що співвідношення прямого і непрямго оподаткування безпосередньо відображає рівень розвитку національної економіки. Новизною статті є запропонована концепція заміни податку на прибуток податком на виведений капітал, яка значним чином вирішує зазначені проблеми. За умов функціонування податку на виведений капітал базою оподаткування є вартість операції, і фактично податок з прямого стає, з точки зору його стягування, подібним непрямому оподаткуванню – по аналогії з ПДВ.

Ключові слова: прями податки, непрямі податки, податкова система, податковий контроль, об'єкт оподаткування, податок на прибуток, податок на виведений капітал

Бутенко Т.В., Бутенко В.В. Преимущества и недостатки использования различных форм налогообложения в Украине.

В статье раскрыты подходы к определению наиболее приемлемого соотношения прямых и косвенных налогов с учетом опыта налогообложения развитых стран. Сделан вывод, что соотношение прямого и косвенного налогообложения непосредственно отражает уровень развития национальной экономики. Новизной статьи является предложенная концепция замены налога на прибыль налогом на выведенный капитал, которая в значительной степени решает указанные проблемы. В условиях функционирования налога на выведенный капитал базой налогообложения является стоимость сделки, и фактически налог с прямого становится, с точки зрения его взимания, подобным косвенному налогообложению – по аналогии с НДС.

Ключевые слова: прямые налоги, косвенные налоги, налоговая система, налоговый контроль, объект налогообложения, налог на прибыль, налог на выведенный капитал

Butenko T.V., Butenko V.V. Virtues and shortcomings of different forms of taxation incorporation in Ukraine.

The article reveals the approaches to determining the most acceptable ratio of direct and indirect taxes taking into account the taxation experience of developed countries. It is concluded that the ratio of direct and indirect taxation directly reflects the level of development of the national economy. The novelty of the article is the proposed concept of replacing the profit tax with the tax on the withdrawn capital, which largely solves these problems. In the conditions of functioning of the tax on the deduced capital, the base of taxation is the value of the transaction, and in fact the direct tax becomes, from the point of view of its collection, similar to indirect taxation – by analogy with VAT.

Keywords: direct taxes, indirect taxes, tax system, financial control, object of taxation

Податкова система є основою економічної системи в кожній країні. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – виступає головним зрядням реалізації її економічних і суспільних інтересів. В системі оподаткування виділяють дві групи податків: прями і непрямі. Прямі податки направлені безпосередньо на платника і їх розмір безпосередньо залежить від об'єкта оподаткування. Непрямі податки виражаються в цінах вироблених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, і, хоча їх виплачують до бюджету господарюючі суб'єкти, основний тягар непрямих податків несе на собі споживач цих товарів, робіт і послуг. Актуальність даної теми пов'язана з тим, що в наш час розширюється сфера функціонування непрямих податків, як важливого способу впливу на процес споживання, а також зменшується роль прямих податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблемам Сьогодні проблема непрямих податків цікавить багатьох економістів, вчених, журналістів. Дослідженнями даної проблеми займалися такі вчені, як: Глухова В.І. [2], Зварич О.В. [5], Івашків Т.С [6], Петрина М.Ю. [6], Ткаченко Г.О. [10], Фрадинський О.А. [11] та ін. Однак відкритою залишається проблема вибору пріоритету кращого співвідношення прямих та непрямих податків, шляхом виокремлення головного та поміжного методу оподаткування. Недостатньо розкриті питання спрощення адміністрування податків та впровадження більш ефективних форм і ставок оподаткування.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми

На сьогоднішній день існує багато недоліків при оподаткуванні підприємницької діяльності в Україні, що призводить до відтоку підприємств у тіньову сферу [1], тобто до ведення нелегальної діяльності і повному ухилянню від сплати податків, порушення податкового законодавства і зменшення суми податків, яку необхідно

перерахувати до бюджету [2]. Серед основних чинників, котрі спонукають платників уникати сплати податків, виділяють: кількість податків та рівень податкових ставок; складність у розрахунках податкових сум; високий рівень нестабільності (постійно змінюються не лише ставки оподаткування, а й види податків); нераціональна структура оподаткування (висока частка непрямих податків, низька частка особистого прибуткового податку і високі нарахування на фонд заробітної плати); недостатня ефективність роботи податкової служби; рівень суспільної свідомості щодо необхідності сплачувати податки; рівень довіри платників до владних структур, котрі виконують функцію розподілу коштів, отриманих від податків; рівень корупції у державі [2].

Метою статті є визначення поняттям прямих та непрямих податків, здійснити аналіз переваг та недоліків обох видів оподаткування та визначити найбільш прийнятне співвідношення прямих та непрямих податків в Україні, проаналізувавши досвід оподаткування розвинутих країн; запропонувати концепцію заміни податку на прибуток податком на виведений капітал.

Виклад основного матеріалу дослідження

Податок – універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів у будь-якій економічній системі ринкового типу. Аналіз податків як вихідної категорії, в якій проглядаються основні суттєві риси і властивості фінансів, дає правильний орієнтир для розгляду різних фінансових понять і категорій у чіткій відповідності з процесом економічного розвитку.

У сучасних умовах економічного розвитку прямі податки є базисом податкових систем держав з розвинутою ринковою економікою, тому що вони мають значні переваги порівняно з непрямыми.

Можна виділити основні з них:

- пряме оподаткування дає можливість державі впливати на економічні процеси (інвестиційну активність, накопичення капіталу, сукупне споживання, ділову активність), наприклад, податок на прибуток має порівняно невисоку питому вагу у доходах бюджету через низьку рентабельність, але існує можливість його широкого використання як важеля регулювання економіки;
- прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його відрахуваннями в бюджет, тобто реалізується принцип справедливості, але велике значення має встановлення підходу до градування ставок. Справедливість прямого оподаткування не є автоматично діючою аксіомою, вона реалізується через шкалу;
- прямі податки розподіляють податковий тягар так, що той, хто має високі доходи, платить до

бюджету більше, ніж той, хто має більш низькі доходи [6].

Таким чином, прямі податки об'єктивно більшою мірою володіють стимулюючими можливостями щодо безпосередніх товаровиробників. Їх вплив на відтворувальні процеси здійснюється безпосередньо, через зменшення чи збільшення прибутку (доходу), який залишається у розпорядженні платників податків. З точки зору макроекономіки, регулюється як інвестиційний, так і споживчий попит та пропозиція. Одночасно держава впливає на напрями використання національного доходу. Прямі податки за певних умов (які не обмежуються рівнем податкової ставки) спроможні повністю знищити стимули до вдосконалення виробництва та накопичення капіталів. Натомість ефективно побудована система прямого оподаткування, що володіє необхідною гнучкістю, здатна досягти чітко поставлених цілей або, насамкінець, пом'якшити недоліки, які на даному відрізку часу важко усунути чи запобігти [3]. Об'єктивно закладені в прямих податках суттєві стимулюючі можливості пояснюють широке використання та постійне вдосконалення їх механізму в країнах, що поставили за мету досягнення високого рівня економічного розвитку на базі розширення та підвищення ефективності суспільного виробництва [11].

Стосовно ж недоліків, притаманних прямим податкам, то вони значною мірою пов'язані з тим, що:

- пряма форма оподаткування потребує складного механізму бухгалтерського обліку об'єкта оподаткування і стягнення податків, є труднощі з визначенням того, що належить до доходів;
- стягнення прямих податків потребує високого рівня контролю, розширення податкового апарату, оскільки мають місце приховування доходів і ухилення від оподаткування;
- прямі податки пов'язані з можливістю ухилення від сплати податків через недосконалість фінансового контролю і наявність комерційної таємниці;
- пряме оподаткування потребує певного розвитку ринкових відносин, оскільки тільки в умовах реального ринку може сформуватися реальна ринкова ціна, а отже, і реальний прибуток [6].

Непрямі податки відіграють значну роль як у формуванні доходів держави так і при податковому регулюванні. Історично основним видом непрямих податків був акциз, при якому об'єктом оподаткування, як правило, виступала вартість товарів, що мали певну специфічну особливість (тютюн, алкогольні напої, лікарні автомобілі) або рівень споживання яких значно залежав від зміни цін. Сьогодні в більшості країн у підакцизні групи товарів включені: алкогольні

напої, тютюнові вироби, бензин, легкові автомобілі, коштовності, інші предмети розкоші [3].

Розвиток непрямого оподаткування призвів до появи податку з обороту (своєрідного універсального акцизу), який у деяких країнах трансформувався в податок з продажу або податок на додану вартість. Відповідно до світової практики непрямі податки, що звичайно називаються податками на споживання, включають три основні види: податок з обороту, податок з продажу, які використовувались у практиці розвинених країн до 1950 року, а потім і податок на додану вартість (ПДВ), що замінив у багатьох країнах перші два види і сьогодні є провідним непрямим податком. У Західній Європі бюджет формується наполовину з непрямих податків. Зберігаючи переваги інших податків на споживання, ПДВ значною мірою звільнений від їх основних недоліків. Теоретично він являє собою частку (%) від вартості, що додана на кожній стадії виробництва та обігу. Залишаючись багаторазовим, ПДВ перебуває у прямій залежності від реального внеску кожної стадії у вартість кінцевого продукту, а отже, зберігає можливість держави впливати на всі стадії відтворення [2].

Загальними рисами, що виділяються фахівцями як основні і дають право на виділення цих податків в особливу групу податків на споживання, є те, що всі вони спрямовані на кінцеве споживання, несуть фіскальну навантаженість без будь-яких подальших установак щодо використання отриманих сум. Ці особливості мають суттєве значення при вирішенні питань формування податкової системи в будь-якій країні [7].

Непрямі податки, на відміну від прямих мають свої переваги і недоліки. Вони ефективніші в фіскальному аспекті, оскільки оподатковують споживання, яке в свою чергу є більш стабільною і негнучкою величиною, ніж прибутки. Від них тяжко ухилитись і досить легко контролювати їх сплату. Непрямі податки не впливають на процеси нагромадження, але вони регресивні в соціальному аспекті і здійснюють досить значний вплив на загальні процеси ціноутворення. Крім того, за допомогою специфічних акцизів можна впливати на структуру споживання. З іншого боку структура споживання у різних верств населення суттєво відрізняється, тому принцип справедливого оподаткування може бути реалізований через диференційований підхід до встановлення непрямих податків на окремі товари, роботи та послуги [6].

Однак тут теж є певні обмеження. Встановлення більш високих податків тільки на так звані товари не першої необхідності й розкоші звужує сферу непрямого оподаткування і скорочує надходження доходів до бюджету. Навпаки, навіть невисокий рівень непрямого оподаткування товарів повсякденного попиту забезпечує державі

сталі й значні доходи, бо сталим і значним у масштабах суспільства є таке споживання [6].

Ставки оподаткування в Україні є одними з найнижчих в ЄС (за виключенням невеликих країн), а отже, на перший погляд, найбільш конкурентоспроможними. Вітчизняні ставки податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств по 18% є одними з найнижчих в Європі. Так, наприклад, менший від вітчизняного податку на прибуток підприємств (12,5%) у Ірландії компенсується вищими ставками ПДФО (до 48%) та ПДВ (23%). Аналогічно менший податок на прибуток у Словенії (17%) компенсується вищими ставками ПДФО (до 50%) та ПДВ (22%). У Румунії при ставках податку на прибуток та ПДФО по 16% ставка ПДВ становить 24%. Найнижчі в ЄС пласкі ставки оподаткування у Болгарії (10%) впродовж останніх років не забезпечили істотного економічного зростання, а лише різко збільшили дефіцит бюджету і, як наслідок, призвели до нарощування державного боргу. З 28 країн-членів ЄС вище за українську ставку ПДВ мають 17 країн, на рівні вітчизняних 20% – 7 країн та тільки 4 країни – меншу (Люксембург, Мальта, Німеччина та Кіпр). Таким чином, за виключенням невеликих острівних країн та країн Прибалтики, Україна має найбільш привабливі ставки оподаткування, що є важливою передумовою для залучення іноземних інвестицій та створення нових робочих місць [8].

Перевагами непрямих податків є наступні:

- швидке і регулярне надходження їх до бюджету, що дає змогу фінансувати видатки бюджету;
 - непрямі податки охоплюють дуже широке коло товарів і послуг народного споживання, тому є висока ймовірність того, що надходження їх буде досить повним;
 - збільшення доходів держави при зростанні населення та його добробуту;
 - непрямі податки здійснюють вирівнювання міжрегіонального розподілу доходів, балансують місцеві бюджети, так як споживання більш-менш рівномірне в територіальному аспекті;
 - здійснення стримуючого впливу на споживання товарів, шкідливих для здоров'я і моральності населення;
 - непрямі податки також справляють значний вплив і на державу, такий вплив виражається в тому, що їй вигідно збільшувати обсяг виробництва, бо чим більше обсяг реалізації, тим більше доходів надходить до бюджету.
 - зручність, яка полягає у тому, що вони характеризуються близькістю до місця внесення, відсутністю втрати часу при внесенні, не мають примусового характеру, не потребують накопичення певних коштів [10].
- Поряд з цим, не можна абстрагуватись і від тих недоліків, що привносяться в податкову систему

необґрунтованим використанням непрямих податків. Головний з них, що, зрештою, послужив однією з основних причин критики з боку науковців та практиків, – це відсутність безпосередньої залежності від розміру доходів платників, регресивний характер. К. Маркс вважав податки на споживання податками на бідних, а тому гостро їх засуджував. Групи осіб з низьким рівнем доходу в якості податку в ціні споживчих товарів сплачують більшу частку свого доходу порівняно з високодохідними групами [4].

Таким чином, сплата непрямих податків стає тяжким тягарем для платників податків. Тому проблема забезпечення ефективності введення цих податків повинна враховувати величину диференціації населення за рівнем доходів та відносну частку низькооплачуваних категорій

населення. Отже, при непрямому оподаткуванні потрібно мати широке коло оподатковуваних товарів з досить помірними ставками або взагалі єдиний універсальний акциз. Урахувати інтереси всього суспільства неможливо [6].

Сьогодні в структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України переважають непрямі податки. Так, у 2016 р. частка непрямих податків була на рівні 56,7%. Перенесення оподаткування на споживання є загальноєвропейським трендом з метою збільшення частки доходів та прибутків у розпорядженні платників податків [7].

Аналіз складу, структури та динаміки податкових надходжень до Державного бюджету в розрізі прямих та непрямих податків, а також їх найважливіших складових за 2011-2015 рр. (табл. 1) засвідчив наступне [2].

Таблиця 1. Склад і структура податкових надходжень до Державного бюджету України у 2011-2015 рр.

Показник	2011		2012		2013		2014		2015		Відхилення	
	Сума, млрд. грн.	Частка, %	Сума, млрд. грн.	Частка, %	Сума, млрд. грн.	Частка, %	Сума, млрд. грн.	Частка, %	Сума, млрд. грн.	Частка, %	Абс., млрд. грн.	Відн., %
Прямі	86,7	33,2	85,5	31,1	85,9	32,7	83,6	29,8	127,6	31,2	40,8	47,1
ПДФО	6,2	2,4	7,0	2,6	7,6	2,9	12,6	4,5	45,1	11,0	38,9	631,6
ПП	54,7	20,9	55,3	20,1	54,3	20,7	39,9	14,3	34,8	8,5	-20,0	-36,5
Рента	23,1	8,8	19,9	7,3	19,6	7,4	25,0	8,9	47,0	11,5	24,0	104,1
Інші	2,8	1,1	3,2	1,2	4,4	1,7	6,0	2,1	0,7	0,2	-2,1	-76,0
Непрямі	174,9	66,8	189,2	68,9	176,9	67,3	196,6	70,2	281,9	68,8	107,0	61,2
ПДВ	130,1	49,7	138,8	50,5	128,3	48,8	139,0	49,6	178,5	43,6	48,4	37,2
АП	33,0	12,6	37,2	13,5	35,3	13,4	44,9	16,0	63,1	15,4	30,1	91,2
Мито	11,8	4,5	13,2	4,8	13,3	5,1	12,6	4,5	40,3	9,8	28,5	242,3
Разом податків	261,6	100,0	274,7	100,0	262,8	100,0	280,2	100,0	409,4	100,0	147,8	56,5

Джерело: складено авторами за матеріалами [3]

З табл. 1 видно, що загальна сума податкових надходжень у 2015 р. порівняно з 2011 р. зросла на 56,5%, причому темп росту непрямих податків суттєво (на 14,1%) випереджає темп росту прямих.

У сучасному світі характерною рисою більшості розвинутих держав є поєднання прямих та непрямих податків. Однак є певна відмінність у їх співвідношенні. За дослідженнями фахівців, в останні два десятиріччя загальна картина прямого та непрямого оподаткування в розвинених країнах мала такий вигляд:

- прямі податки переважають у Голландії, Данії, Канаді, Австрії, Швейцарії, США; зростання їх ролі відбулося у Великобританії, Німеччині, Японії, Канаді, США;
- непрямі податки переважають у Норвегії, Франції, Австралії, Італії, Греції, Іспанії; зростання їх ролі відбулося в Австралії, Італії та, особливо, у Швеції [10].

Основним чинником, який визначає співвідношення між прямими та непрямими податками, є життєвий рівень основної маси

населення. Низький рівень об'єктивно обмежує масштаби прямих податкових надходжень. Саме тому, як правило, переважають непрямі податки у структурі зведених державних бюджетів спостерігається у країнах, що розвиваються.

Натомість тенденція щодо зменшення податків на споживання, тобто непрямих податків, та збільшення питомої ваги прямих податків спостерігається в досить розвинених державах світу. Відповідно в цих країнах збільшуються можливості в регулюванні економічних процесів та вирішенні проблем соціальної справедливості за рахунок прогресивних ставок оподаткування [1].

В Україні частка прямих податків у загальній сумі податків в 2010 р. становила 37,1%, а непрямих – 54,7%. У 2016 р. частка прямих податків зменшилася на 4,8 в. п. (до 32,3%), а непрямих – на 11,6 в. п. (до 43,1%). Таким чином, в Україні переважають непрямі податки, оскільки в умовах невисокого рівня доходів фізичних осіб та слабкої податкової культури неможливо

забезпечити переважання у структурі податкової системи прямих податків [5].

Україні необхідно переформатування діючої податкової системи, змінення форм оподаткування і спрощення адміністрування податків, зниження загального їх рівня.

Багато чого в цьому напрямку вже зроблено. Зокрема, вже запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ і його автоматичне відшкодування. Запроваджено робочий режим роботи реєстру ПДВ-накладних (блокування ПДВ-накладних), що унеможливорює генерування фіктивного податкового кредиту, в тому числі – за рахунок так званих «скруток». Пільги зі сплати ПДВ для аграріїв замінено на прямі бюджетні компенсації. Знижено ставку ЄСВ до 22%, але збільшено мінімальний рівень зарплати і максимальну базу нарахувань ЄСВ. Податок на доходи фізичних осіб перестав бути прогресивним – замість шкали у 15/20% запроваджено єдину ставку – 18%. Усі продавці «технічно складних побутових товарів» (побутової техніки, комп'ютерів, смартфонів та іншої електроніки) зобов'язані застосовувати касові апарати та видавати фіскальні чеки, незалежно від їхнього доходу або типу підприємства [6].

Проте для успішного просування реформ в Україні цього замало. Для України, враховуючи менталітет, культуру сплати податків та особливості функціонування податкових органів було б оптимально скасувати податок на прибуток, який є прямим і ввести замість нього інший податок – податок на виведений капітал, який за класифікацією також є прямим, але за способом стягнення має більше аналогій з непрямим оподаткуванням, більш поширеним і зрозумілим для платників податків в Україні. Крім того, податок на виведений капітал дозволяє перейти на таку модель оподаткування підприємств, яка б консолідувала ресурси маючи на меті ресурси для майбутнього оновлення та переоснащення основних засобів і на системній основі формувала б перспективи відродження вітчизняної економіки.

Загалом, ідея податку на виведений капітал не нова. Ця модель оподаткування з 2000 року працює в Естонії, яка в рейтингу Doing Business за легкістю ведення бізнесу займає 12 місце (порівняно з 80-ю сходинкою, яку займає Україна) [7].

Будь-який бізнес започатковується для отримання прибутків. Допоки кошти перебувають в бізнесовому обігу, вони створюють додану вартість, забезпечуючи робочі місця, бюджетні надходження від податку на додану вартість та податку на доходи фізичних осіб, наповнюють Пенсійний фонд тощо. Вилучати обігові кошти на податки на цьому етапі негативно для економіки з точки зору перспективи. Краще було б стягувати податки вже «на виході» – коли зароблені кошти відправляються до власника як дивіденди або інші блага.

Навпаки, у діючій моделі податку на прибуток, коли власник починає свій бізнес, він вкладає кошти в його розвиток, здійснює капітальні інвестиції тощо. На цьому етапі власник ще не заробив прибуток, але податок на прибуток починає сплачувати в перший же звітний період навіть при відсутності фінансового результату і доходів. Це відбувається в силу спрацьовування податкових різниць, що призводить до створення «штучного» об'єкта податку на прибуток. Наразі до такого «штучного» об'єкта застосовується ставка податку 18%. До цього варто додати «дохід» від курсових різниць, якщо на рахунок компанії лежить валюта, внесена інвестором і ще не витрачена.

Навряд чи розумним обґрунтуванням таких правил може бути посилення на визнані відстрочені податкові активи, які реалізуються, а часом і не реалізуються, у віддаленому майбутньому, або очікування того, що в майбутньому компанія отримає витрати у зв'язку із зростанням курсу гривні.

В Україні станом на початок 2017 р. зареєстровано 264 тис. платників податку на прибуток, з них всього 1 тис. так званих основних платників (вони сплачують 85% цього податку). Фінансовий результат таких платників на 30-40% збільшує додаткове податкове коригування. В результаті виникає податковий актив, визнаний за відкладеним податковими різницями. У масштабах країни це мільярди гривень. Це забрані кошти в бюджет замість того, щоб бути реінвестованими в бізнес в країні, де не вистачає інвестицій [2].

Натомість основна ідея податку на виведений капітал є іншою: прибуток, отриманий підприємством, не оподатковується доти, поки він не виплачується власникам у формі дивідендів і прирівняних до них платежів. Поки власник не почне забирати гроші з бізнесу, він нічого не має платити і навіть не мав би подавати декларацію. Якщо власник забирає гроші шляхом виплати дивідендів, він має сплачувати податок за ставкою 15%, який нараховуватиметься «зверху», тож ефективна ставка у такому разі становитиме близько 13%.

Було б доцільно зробити так, щоб крім цих 15% не було б ні податку на доходи фізичних осіб (зараз 5% після сплати 18% податку на прибуток), ні податку на доходи нерезидентів (репатріація). Таким чином, ця модель у разі її запровадження стимулюватиме заробляти гроші в Україні, здійснювати інвестиції та реінвестиції [1].

Якщо в компанії накопичилися кошти і немає сенсу їх вкладати в діяльність цієї компанії, але у власника є компанія з іншим бізнесом, то виникає питання з трансфером коштів в іншу компанію. Зараз це оформлюється як фінансова допомога, при цьому має місце незрозуміла ситуація, що потім з цією допомогою робити, щоб у одержувача не виник дохід до оподаткування.

В разі запровадження податку на виведений капітал будь-які транзакції між платниками не

мають рахуватися об'єктом оподаткування. Будь-які перекази грошей, навіть дарування з боку одного платника іншому, не мають призводити до оподаткування.

З економічної точки зору для власника бізнесу податок на виведений капітал буде однозначно вигідніше податку на прибуток, і не важливо – малий це бізнес чи великий. Держава надає відстрочку у сплаті податку на прибуток, і ніхто, крім власника, не інвестує вивільнені кошти краще [3].

Позитивними вбачаються нам і зміни в обліку. Так, існуюча база податку на прибуток заснована на фінансовому результаті, відкоректованому на податковій різниці. Неправильне відображення операції в обліку може стати причиною донарахування податків і штрафів [3].

При цьому основне завдання бухгалтерського обліку – це формування повної і достовірної інформації про діяльність компанії, її майновий стан. Ця інформація необхідна керівникам компанії та її власникам для прийняття управлінських рішень, інвесторам і кредиторам – для прийняття рішень про інвестування або кредитування. Однак на сьогодні бухгалтер переляканий можливими донарахуваннями і заплутаний потрійними стандартами. Він змушений думати не про це, а про те, щоб на шкоду бухгалтерському обліку уникнути податкових штрафів.

За діючого прибуткового оподаткування фінансовий результат після податкових коригувань є базою оподаткування. Фінансова звітність при цьому ще не перевірена аудитором, а складена співробітниками бухгалтерської служби або консультантами компанії. Податкова здійснює перевірку, визнаючи або не визнаючи витрати і доходи, положення облікових політик, повноту податкових різниць і правильність їх обчислення.

Ось приклад «порушень», відображених в акті перевірки платника податків центральним офісом великих платників податку: оскільки первинні документи нібито містять недостовірну інформацію, то такі документи, в тому числі видані великим платником податків, не можуть підтверджувати факт отримання товару. Отже, відображена в бухгалтерському обліку вартість товару є доходом платника податку. В результаті в акті податкова збільшила фінансовий результат на всю суму купленого товару, а це, в разі великого платника податків, – можуть бути мільйони гривень [8].

Проблема податку на прибуток полягає не тільки в низькому рівні знань бухгалтерського обліку представниками податкових органів, а й в тому, що система складання і підтвердження фінансової звітності в Україні не пристосована до того, щоб бути базою для розрахунку податку.

Таким чином, підвищення рівня кваліфікації співробітників податкових органів без зміни системи підтвердження фінансової звітності не дасть результатів, як і навпаки. Тільки одночасне

вирішення питання з кваліфікацією і системою складання звітності може вирішити питання довіри до бази оподаткування при справлянні податку на прибуток [6].

Після запровадження податку на виведений капітал бухгалтерський облік перестане бути базою для розрахунку податку. Елементи фінансової звітності матимуть значення тільки для цілей трансфертного ціноутворення. Податок на виведений капітал не оперує такими поняттями як дохід, витрати або прибуток.

Після впровадження податку на виведений капітал бухгалтерський облік почне виконувати властиву собі функцію, базою оподаткування буде вартість операції, і податок для платника з прямого перетворюється на той, що подібний непрямому – по аналогії з ПДВ. Сьогодні, навіть з не дуже високим рівнем компетенції працівників Державної фіскальної служби, суперечок з ПДВ щодо визначення бази оподаткування виникає небагато. Вони виникають здебільшого через застосування звичайної ціни, та й то в зв'язку з неякісним визначенням даного терміна в Податковому кодексі. Тож після запровадження податку на виведений капітал великих проблем із визначенням бази оподаткування не очікується.

Суттєво спрощується і адміністрування податку на виведений капітал. Сьогодні для адміністрування податку на прибуток ДФС піддає ретельному аналізу фінансовий результат платника податку. При перевірці аналізуються операції між 264 тис. платниками податку та операції з неплатниками [5].

За функціонування податку на виведений капітал база оподаткування відповідатиме ціні операції. Операції між платниками податку на виведений капітал не будуть ані об'єктом контролю, ані об'єктом оподаткування. Тобто вдасться значно скоротити кількість інформації, що перевіряється. При цьому створюються умови для автоматичного контролю за операціями в грошовій формі без втручання в роботу компанії і мінімальною кількістю співробітників податкової. Це досягається за рахунок отримання податковими органами узагальненої інформації про транзакції платника з неплатниками. Вплив людського фактору значно зменшиться, ніж це є за умов існування податку на прибуток. Це також сприятиме реальній реформі ДФС, яка з фіскального органу зможе перерости в професійну аналітичну службу.

Впровадження податку на виведений капітал сприятиме і покращенню ефективності так званих антифінансових заходів.

У квітні 2016 року Президент України видав указ «Про заходи щодо протидії зменшення податкової бази і переміщенню прибутку за кордон» [5]. Документ передбачав підготовку до 10 червня 2016 року законопроектів щодо вдосконалення процедур контролю за трансферним ціноутворенням і виведенням доходів за кордон, введення правил по контрольованим іноземним компаніям, протидію

агресивному податковому плануванню, а також розробку проекту щодо лібералізації валютного законодавства України. Минуло більше року, а багато кроків так і не було зроблено. Є ознаки лібералізації валютного законодавства, внесені зміни в правила трансфертного ціноутворення. Решту заходів не реалізовано. Адже всі ці кроки дуже непрості для реалізації. Питання в тому, що ці інструменти можуть собі дозволити тільки країни з першої двадцятки економік світу. Зібрати дані за кордоном, проаналізувати їх, вжити заходів щодо повернення коштів – все це вимагає значного ресурсу і компетенції, а також бажання інших країн ділитися з Україною інформацією. Проблема України в тому, що з країни виводиться без оподаткування до 10% ВВП. В Україні немає проблеми, як в США чи Німеччині, де національні компанії не повертають виручку, зароблену в інших країнах. Україна не має транснаціональних холдингів, у яких материнська компанія знаходиться в Україні, а виробництво – в інших країнах. Тож для України контроль над розмиванням бази оподаткування набагато ефективніше здійснювати на власній території, оскільки основним завданням є запобігання відтоку капіталу.

Податок на прибуток з накопиченим трильйоном збитків створює прекрасні умови для розмивання бази оподаткування та виведення капіталу з України. Коригування з трансфертного ціноутворення нівелюються збитками, так само, як і обмеження по виплаті відсотків пов'язаним особам-нерезидентам.

У разі запровадження податку на виведений капітал донарахування з трансфертного ціноутворення, відсотки на користь пов'язаної особи-нерезидента, відсотки і роялті з виплатою в низькоподатковій юрисдикції стануть прямими об'єктами оподаткування. Правила тонкої капіталізації будуть прив'язані тільки до одного показника – співвідношення суми боргу до власного капіталу з виконанням вимог МВФ щодо зниження такого співвідношення з 3,5 до 1,5. Все це буде ефективніше протидіяти виведенню капіталу [4].

Також впровадження податку на виведений капітал сприятиме ширшому залученню інвесторів в економіку України. Зараз компанії з іноземними інвестиціями сплачують податок на прибуток за ставкою 18%, а при виплаті дивідендів на користь материнської компанії-нерезидента – ще і податок з доходів за ставкою до 15% (фактично від 0 до 10%). Таким чином, податкове навантаження на компанії може становити приблизно до 25%. Крім того, компанії з іноземними інвестиціями зіткнулися з проблемами авансових платежів з податку на прибуток при виплаті дивідендів.

При виплаті дивідендів власнику-нерезиденту за сплати податку на виведений капітал податок

буде сплачуватися за ставкою 15%. Це все. Тож у запропонованій до впровадження системи податку на виведений капітал інвестор, як іноземний, так і український – виграє.

Позитивним буде і вплив нового податку на доходи бюджету, хоча в перші два роки не виключається зниження надходжень. Сьогодні податок на прибуток дає в бюджет близько 2% ВВП або до 9% від усіх податкових надходжень до бюджету. При цьому платить його переважно 1 тис. великих платників, у яких завдяки податковим коригуванням забирають на 30-40% більше, ніж ці компанії реально заробили. Податок на прибуток збирається з використанням адміністративного впливу на платників. Про рівність оподаткування говорити не доводиться.

Існують підрахунки, що податок на виведений капітал в перші два роки існування збере менше податку на прибуток, але далі надходження різко зростуть, перекиваючи недобір перших років. Прогноз заснований на підрахунку без урахування ефекту від детінізації та економічного ефекту від інвестицій у вигляді реінвестувати податку на прибуток [8].

Висновки

Отже, Україна має продовжувати просування на шляху реформ. Воно може бути реалізовано за допомогою покращення податкового законодавства та збільшення прозорості оподаткування, встановлення більш простих, але і більш ефективних правил оподаткування задля вирішення основної проблеми – зменшення ухиляння від сплати податків та зниження частки тіньової економіки.

У процесі підвищення ефективності механізмів податкової системи першочерговим є спрощення та автоматизація податкового адміністрування. Це надасть дієвості податковому регулюванню, підвищить цілеспрямованість податкового контролю та зменшить навантаження на податковий менеджмент [8].

Запропонована концепція заміни податку на прибуток податком на виведений капітал значним чином вирішує зазначені проблеми: кардинально спрощує оподаткування, робить його більш ефективним для держави і більш справедливим та економічно доцільним для платників. За умов дії податку на виведений капітал базою оподаткування є вартість операції, і фактично податок з прямого стає для платника та фіскальних органів більш схожим на непрямий – по аналогії з ПДВ.

Синергетичний ефект паралельного вдосконалення роботи всіх податкових механізмів сприятиме відновленню соціально-економічного розвитку, що надасть поштовх для зміцнення національної безпеки держави у стратегічній перспективі.

Abstract

Tax – universal source category, which expresses the basic essential features and properties of finance in any economic system of market type. Analysis of taxes as a source category, which reviews the main features and properties of finance, provides the correct benchmark for the consideration of various financial concepts and categories in strict accordance with the process of economic development.

In terms of macroeconomics, both investment and consumer demand and supply are regulated. At the same time, the state influences the use of national income. Direct taxes under certain conditions (which are not limited to the level of tax rates) are capable of completely eliminating incentives for improving production and capital accumulation. Instead, a well-established direct taxation system that has the necessary flexibility, is able to achieve clearly defined goals or, finally, mitigate shortcomings that can hardly be eliminated or prevented over this period of time.

Indirect taxes play a significant role in shaping state revenues and tax regulations. Historically, the main type of indirect taxes was the excise, where the object of taxation, as a rule, was the value of goods that had a certain specificity (tobacco, alcoholic beverages, cars) or whose consumption significantly depended on price changes. Today, in most countries, excise duty groups include: alcoholic beverages, tobacco products, gasoline, cars, jewels, and other luxury goods. The development of indirect taxation has led to the emergence of a tax on turnover (a kind of universal excise tax), which in some countries has been transformed into a sales tax or value added tax. According to the world practice, indirect taxes, commonly referred to as consumption taxes, include three main types: turnover tax, sales tax, which were used in the practice of developed countries before 1950, and then the value added tax (VAT), which replaced In many countries, the first two types today are the leading indirect tax.

Thus, the payment of indirect taxes becomes a heavy burden for taxpayers. Therefore, the problem of ensuring the effectiveness of introducing these taxes should take into account the size of the differentiation of the population by income and the relative share of low-paid categories of the population. Today, the structure of tax revenues of the Consolidated Budget of Ukraine is dominated by indirect taxes, they are more profitable. In 2016, the share of indirect taxes was at 56.7%.

Consequently, we can conclude that Ukraine should strive to reduce the share of indirect taxes in the total tax burden, and to abandon the burden for taxpayers.

Список літератури:

1. Аналіз співвідношення прямих та непрямих податків в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/15_123887.doc.htm.
2. Глухова В.І. / Аналіз податкових надходжень до державного бюджету України у сучасних умовах International Scientific Journal "Internauka" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/14928002456247.pdf>.
3. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.
4. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-19; [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19/page>.
5. Зварич О.В. Податкові надходження: методологія прогнозування: монографія / О.В. Зварич. – К.: КНТЕУ, 2013. – 444 с.
6. Івашків Т.С., Петрина М.Ю., Кушлик О.Ю., Вербовська Л.С. / Т.С. Івашків. Переваги та недоліки в системі прямого і непрямих оподаткування [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://visnyk.iful.edu.ua/wp-content/uploads/2015/10/52-7-13.pdf>.
7. Моніторинг прогресу реформ. Звіт за 2015 рік. Розділ «Податкова реформа» / Національна рада реформ, Проектний офіс. – С. 49. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reforms.in.ua/ua/reformy/zvity> http://reforms.in.ua/sites/default/files/upload/broshura_a4_ukr.pdf.
8. Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkovy_mehanizmu-f6424.pdf.
9. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія / авторський колектив; за заг. ред. П.В. Пашка, Л.Л. Тарангул. – К.: ТОВ «Новий друк», 2015. – 570 с.
10. Ткаченко Г.О. Переваги та недоліки прямих та непрямих податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/32612854.pdf>.
11. Фрадинський О.А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення / О.А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – С. 79-82.

References:

1. Analiz spivvidnoshennia priamykh ta nepriamykh podatkov v Ukraini [Analysis of the ratio of direct and indirect taxes in Ukraine]. Retrieved from http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/15_123887.doc.htm [in Ukrainian].
2. Hlukhova, V.I. (2012). Analiz podatkovykh nadkhodzhendo derzhavnogo biudzhetu Ukrainy u suchasnykh umovakh [Analysis of tax revenues in the state budget of Ukraine in modern conditions]. International Scientific Journal "Internauka". Retrieved from <https://www.internauka.com/uploads/public/14928002456247.pdf> [in Ukrainian].
3. Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy (2016). [The State Treasury of Ukraine]. Retrieved from <http://www.treasury.gov.ua/> [in Ukrainian].
4. Zakon Ukrainy "Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo pokrashchennia investytsiinoho klimatu v Ukra yini" vid 21.12.2016 № 1797-19 [Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Improving the Investment Climate in Ukraine from 21.12.2016 № 1797-19]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19/page> [in Ukrainian].
5. Zvarych, O.V. (2013). Podatkovi nadkhodzhennia: metodolohiia prohnouzuvannia [Tax revenues: forecasting methodology]. K.: KNTEU [in Ukrainian].
6. Ivashkiv, T.S., Petryna, M.Yu., Kushlyk, O.Yu., & Verbovska, L.S. (2015). Perevahy ta nedoliky v systemi priamoho opodatkuvannia [Advantages and disadvantages in the system of direct and indirect taxation]. Retrieved from <http://visnyk.iful.edu.ua/wp-content/uploads/2015/10/52-7-13.pdf> [in Ukrainian].
7. Monitorynh prohresu reform. Zvit za 2015 rik. Rozdil "Podatkova reforma" (2015). [Monitoring progress of reforms. Report for 2015. Section "Tax Reform"]. Natsionalna rada reform, Proektnyi ofis. Retrieved from http://reforms.in.ua/sites/default/files/upload/broshura_a4_ukr.pdf [in Ukrainian].
8. Podatkovi mekhanizmy vidnovlennia sotsialno-ekonomichnoho rozvytku v konteksti reformy (2016). [Tax mechanisms for the restoration of socio-economic development in the context of the reform]. Retrieved from http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkovi_mehanizmu-f6424.pdf [in Ukrainian].
9. Pashko, P.V., & Tarangul, L.L. (Eds.). (2015). Fradynskyy Reformuvannya podatkovoyi systemy Ukrainy: suchasni vyklyky ta oriyentyry [Reforming Ukraine's Tax System: Contemporary Challenges and Landmarks]. K.: TOV "Novyi druk" [in Ukrainian].
10. Tkachenko, H.O. (2016). Perevahy ta nedoliky priamykh ta nepriamykh podatkov (2016). [Advantages and disadvantages of direct and indirect taxes]. Retrieved from <https://core.ac.uk/download/pdf/32612854.pdf> [in Ukrainian].
11. Fradynskyy, O.A. (2010). Poniattia podatkovoho navantazhennia ta pidkhody do yoho vyznachennia [The concept of tax burden and approaches to its definition]. Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu – Bulletin of the Khmelnytsky National University, 1, 79-82 [in Ukrainian].

Надано до редакційної колегії 13.06.2017

Бутенко Тетяна Василівна / Tetyana V. Butenko
tatiynabutenko@gmail.com

Бутенко Вікторія Василівна / Viktoriia V. Butenko
vika.onu2017@gmail.com

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Бутенко Т. В. Переваги та недоліки використання різних форм оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / Т. В. Бутенко, В. В. Бутенко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2017. – № 4 (32). – С. 28-36. – Режим доступу до журн.: <https://economics.opi.ua/files/archive/2017/No4/28.pdf>