

ШАПОВАЛ Т. Б.,
кандидат історичних наук,
доцент кафедри державно-правових
дисциплін
(Черкаський національний університет
імені Богдана Хмельницького)

УДК 336.22

ЧИ УНИКНУТЬ НЕРЕЗИДЕНТИ СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ?

У статті з'ясовано, хто є платниками податку, об'єкти оподаткування та ставки податку на виведений капітал. Також приділено увагу можливим недолікам у податковій системі в разі введення податку на виведений капітал.

Ключові слова: податок на виведений капітал, ставка податку, оподаткування, нерезиденти, капітал.

В статтю встановлено, хто являється плательщиками налога, определены объекты налогообложения и ставки налога на выведенный капитал. Также уделено внимание возможным недостаткам в налоговой системе в случае введения налога на выведенный капитал.

Ключевые слова: налог на выведенный капитал, ставка налога, налогообложение, нерезиденты, капитал.

The article examines who are payers of the tax, objects of taxation and the tax rate on the withdrawn capital. The attention was also paid to possible flaws in the tax system in case of introduction of the tax on the withdrawn capital.

Key words: tax on withdrawn capital, tax rate, taxation, non-residents, capital.

Вступ. Напевно, жоден із законопроектів податкової сфери не може зрівнятися за кількістю обговорень, погоджень, економічних розрахунків, робочих зустрічей і заходів найвищого державного рівня, які проведені щодо впровадження податку на виведений капітал.

Серед вітчизняних податківців, економістів і юристів питанням введення в Україні податку на виведений капітал приділяється все більше уваги. Так, це питання висвітлюють О. Дудар, О. Охріменко, І. Таптунова, Ю. Циганок та інші. Варто наголосити, що ідея податку на виведений капітал виявилася для України революційною, тому сприйнята критично як науковцями та економістами, так і деякими парламентарями й урядовцями.

Постановка завдання. Тому метою статті є дослідження нововведень у законодавстві України, а саме: що є об'єктом оподаткування, що належить до операцій із виведення капіталу, які виплати прирівнюються до операцій з виведення капіталу, хто є платниками податку та які є ставки податку на виведений капітал.

Результати дослідження. Законопроект передбачає заміну з 1 січня 2019 року податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. При цьому на 3 роки (до 31 грудня 2021 року) дозволяється застосування податку на прибуток підприємств банками за їхнім рішенням. Також Законопроектом передбачається, що сума дивідендів, яка виплачується за 2018 рік (а для банків, які продовжили сплату податку на прибуток підприємств після 1 січня 2019 року, за 2021 рік), не оподатковуватиметься податком на виведений капітал у межах обсягу оподаткованого прибутку, з якого раніше сплачений податок на прибуток підприємств.



Структурно Законопроект складається з кількох змістових частин. По-перше, повністю змінюється розділ III Податкового кодексу України. По-друге, змінюються частина понять у статті 14 Податкового кодексу України (для цілей застосування нового податку) та вносяться корективи в статтю 39 Податкового кодексу України. По-третє, частково змінюються положення деяких розділів щодо інших податків – податку на доходи фізичних осіб, спрощеної системи оподаткування. Останнє – нормативні положення, що нині регулюють податок на прибуток підприємств, переносяться до Прикінцевих положень. Це пояснюється тим, що банкам дозволяється за власним рішенням застосовувати систему податку на прибуток підприємств до кінця 2021 року. Крім того, положення щодо нині наявного податку на прибуток також будуть використовуватись для закінчення розрахунків за цим податком, зокрема для подання декларацій за 2018 рік, уточнення за попередні періоди [1].

Упровадження податку на виведений капітал передбачається з 1 січня 2019 року. У зв'язку з цим Проектом передбачено завдання Кабінету Міністрів України під час підготовки проектів закону про Державний бюджет України на 2019 рік і наступні роки враховувати запровадження з 1 січня 2019 року податку на виведений капітал, забезпечуючи дотримання визначеного Кабінетом Міністрів України в стратегії управління державним боргом рівня граничного обсягу дефіциту Державного бюджету України на відповідний рік, зокрема, шляхом упровадження заходів з економії витрат, реалізація яких узгоджується з пріоритетними напрямками державної політики, тобто передбачити компенсатори, які зможуть покрити зменшення надходжень від податку. Важливо відзначити, що оподаткуванню податком на виведений капітал підлягатимуть операції за угодами, які укладені до 1 січня 2019 року [2].

На відміну від податку на прибуток, податок на виведений капітал має зовсім іншу концепцію: оподаткуванню підлягає не фінансовий результат, а операції з виведення капіталу та операції, прирівняні до операцій з виведення капіталу. Перелік таких операцій об'єднує одна спільна риса – виведення коштів з обороту підприємства.

До операцій з виведення капіталу належатимуть виплата дивідендів на користь неплатника податку, виплата частини прибутку державними некорпоративними, казенними чи комунальними підприємствами, повернення внесків власнику корпоративних прав – неплатнику податку (у сумі, що перевищує вартість внеску, здійсненого засновником і/або власником до статутного капіталу такої юридичної особи) тощо.

До операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу, зокрема, належатимуть:

- 1) проценти, сплачені нерезидентам – пов'язаним особам і нерезидентам, зареєстрованим у державах, що є низькоподатковими юрисдикціями;
- 2) виплати в межах договорів страхування або перестрахування на користь страховиків-нерезидентів (в окремих випадках);
- 3) фінансова допомога, надана платником податку неплатнику податку, яка не підлягає поверненню або надана пов'язаній особі, або надана непов'язаній особі та залишається неповернутою протягом 12 місяців (крім окремих випадків);
- 4) виплата (переказ), що здійснюється у зв'язку з переказом коштів з рахунків в українських банках на рахунки платника податку, відкриті за кордоном; погашенням зобов'язань, що виникли за договорами, виконання яких не призводить до зарахування коштів на рахунки платників податку в українських банках або до отримання платником податку майна, робіт, послуг; господарські операції, визнані контрольованими за правилами трансфертного ціноутворення, якщо їх умови не відповідають принципу «витягнутої руки», в частині донарахованих сум;
- 5) операції з безоплатного надання майна неплатнику податку (крім окремих випадків);
- 6) виплати, що здійснюються у зв'язку з вкладенням в об'єкти інвестицій (у тому числі придбанням майна), які перебувають за межами території України, придбанням робіт, послуг у неплатника податку – нерезидента, та/або передача майна, надання робіт, послуг неплатнику податку – нерезиденту (якщо розрахунки чи постачання майна, робіт,



послуг за відповідними операціями не здійснено в 360-денний чи інший строк відповідно до законодавства);

7) кошти й/або вартість майна, передані до статутного капіталу неплатника податку;

8) кошти й/або вартість майна, виплачені у зв'язку з придбанням товарів, робіт і послуг у пов'язаних фізичних осіб, що застосовують спрощену систему оподаткування;

9) виплата роялті в сумах перевищення ліміту та в інших окремих випадках [4].

Саме виведення капіталів у вигляді дивідендів чи інших подібних платежів на користь власників є одним із головних чинників стримування інвестиційного розвитку. За повідомленням Національного банку України, через дивіденди у 2017 році з країни було виведено 1,8 млрд. доларів США.

У 2015 році Кабінет Міністрів оприлюднив один із варіантів Законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал», саме цей Законопроект бере більшість правовиків за основу під час аналізу податку на виведений капітал.

Але чи захистить цей Законопроект бюджет України від виведення дивідендів з України до інших країн?

З метою захисту від виведення капіталу за кордон Законопроектом передбачено, що нерезидент має право здійснювати свою діяльність на території України виключно після реєстрації платником податку на виведений капітал у випадку:

1) здавання в оренду (лізинг) майна, розташованого на території України;

2) продажу нерухомого майна, розташованого на території України;

3) провадження діяльності, яка призводить до створення будівельного майданчика, будівельного, складального або монтажного об'єкта чи пов'язаної з ними наглядової діяльності, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців (якщо, відповідно до договору, початковий строк не перевищував шість місяців, але фактично або після внесення змін у договір став перевищувати шість місяців, то до бази оподаткування включаються в тому числі суми, отримані нерезидентом протягом перших шести місяців);

4) надання брокерських, комісійних або агентських послуг на користь резидентів, за винятком здійснення операцій купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) за межами України в нерезидентів (нерезидентам);

5) здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або корпоративних прав, емітованих (випущених) юридичною особою, створеною за законодавством України;

6) отримання майна від резидентів (у тому числі цілісних майнових комплексів) у межах спільної діяльності або переданих у довірче управління;

7) укладання угоди про розподіл продукції [3].

Проектом закону пропонується застосовувати такі ставки податку на виведений капітал: 15% – до операцій з виведення капіталу; 20% – до операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу (крім зазначених нижче операцій, що оподатковуються за ставкою 5%); 5% – до коштів, сплачених на виконання боргових зобов'язань пов'язаним особам – нерезидентам (у випадках перевищення сукупної суми боргових зобов'язань перед усіма пов'язаними особами-нерезидентами над сумою власного капіталу платника більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ і компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, – більше ніж у 10 разів) або реєстрації нерезидента в державі, що є низькоподатковою юрисдикцією, застосовуватиметься ставка 20%).

Документом також передбачено створення Реєстру платників податку на виведений капітал, дані якого оприлюднюватимуться на веб-сайті Державної фіскальної служби України. На початковому етапі (до 31 грудня 2018 року) Реєстр буде сформовано Державною фіскальною службою України шляхом включення до нього платників податку на прибуток підприємств, зареєстрованих у контролюючих органах станом на 1 грудня 2018 року (крім банків, які прийняли рішення сплачувати податок на прибуток підприємств) [4].



Однак виникає питання: чи передбачає Законопроект порядок сплати податку на виведений капітал нерезидентами?

Водночас Кабінет Міністрів Законопроектом передбачив можливі варіанти виведення капіталу з території України без сплати податку та запропонував увести певні «запобіжники» такого виводу коштів.

Отже, з метою оподаткування податком на виведений капітал створення постійного представництва нерезидента (в тому числі створеного до 01.01.2018) прирівнюється до придбання нерезидентом корпоративних прав платника податку, а ліквідація постійного представництва нерезидента прирівнюється до ліквідації платника податку. Операції, які здійснюються між нерезидентом і його постійним представництвом, прирівнюються до операцій, які здійснюються між платником і неплатником.

Також нерезидент, який реєструється платником податку-нерезидентом (у тому числі постійне представництво) у зв'язку зі здійсненням операцій на території України, здійснює розрахунки за такими операціями виключно через відкриті банківські рахунки в Україні. Перерахування коштів між рахунками нерезидента, відкритими в Україні (в тому числі рахунками постійного представництва), і рахунками, відкритими не в Україні, прирівнюється до операцій між платником податку на виведений капітал і неплатником.

На додаток до цього перерахування нерезидентом коштів на рахунок, відкритий в Україні, з рахунку, відкритого не в Україні, прирівнюється до придбання нерезидентом корпоративних прав платника податку (за винятком сум, перерахованих нерезидентом як компенсація вартості товарів/робіт/послуг, поставлених/виконаних/наданих постійним представництвом такого нерезидента на користь третіх осіб; на користь такого нерезидента в рамках будь-якого договору, що виконувався чи виконується нерезидентом з третіми особами, у виконанні якого брало чи бере участь постійне представництво такого нерезидента).

Й останнім «запобіжником» виведення капіталу з України є те, що з прийняттям зазначеного Законопроекту перерахування коштів з рахунку, відкритого нерезидентом в Україні (за винятком перерахування коштів на інші рахунки, відкриті нерезидентом в Україні, в тому числі постійним представництвом), на рахунки, відкриті нерезидентом не в Україні, прирівнюється до повернення (виплати) внесків власнику корпоративних прав із застосуванням правил оподаткування на загальних умовах [3].

Варто наголосити, що на поточний момент частка податку на прибуток у доходах держбюджету України близько 15%. Це більше ніж 100 млрд. грн. за рік. Зрозуміло, що скасування податку на прибуток призведе до того, що потрібно буде компенсувати втрати держбюджету. Як варіант називають підвищення ПДВ з 20 до 22%. Це дійсно дасть змогу компенсувати втрату доходів від податку на прибуток.

У теорії передбачається, що в майбутньому бізнесмени будуть більш активно платити дивіденди й тим самим наповнювати держбюджет податком на виведений капітал. Можливо, так і буде. Проте можуть з'явитись нові схеми, покликані «вимивати» дохід з бізнесу без сплати дивідендів.

Відповідно до Законопроекту про податок на виведений капітал, передбачається оподатковувати дивіденди та інші види виведеного капіталу за ставкою 15%, але тут же є «лазівка», яка зазначає, що якщо виплачуються відсотки за борговими зобов'язаннями нерезидентам, то податок становить 5% за умови, якщо цей нерезидент пов'язаний з українською компанією. А якщо цей нерезидент офіційно ніяк не пов'язаний з українською компанією, податків взагалі немає. І таких схем досить-таки багато. Як приклад можна буде перерахувати витрати на офшори, а потім уже виплачувати в офшорах собі дивіденди без податків. Швидше за все введення податку на виведений капітал просто призведе до того, що сума цього податку в Україні буде такою мізерною, що ніхто серйозно до неї не буде ставитися, так що доведеться просто за рахунок більш високих відсотків ПДВ наповнювати Держбюджет.

Стосовно ідеї, що бізнес буде більше інвестувати гроші в розвиток бізнесу й реконструкцію, це швидше просто надія, ніж реальна оцінка ситуації. В Україні й зараз немає



проблем для бізнесу інвестувати гроші в розвиток. І справді, бізнес це робить, якщо це йому вигідно. Узагалі проблема розвитку бізнесу та реконструкції виробництва – не в оподаткуванні, а швидше вона лежить у площині загального стану економіки країни й перспектив на майбутнє. Бізнес активно інвестує гроші в розвиток, якщо це йому економічно вигідно або відкриваються нові можливості. Ось і зараз бізнес активно інвестує гроші в сільське господарство й видобуток корисних копалин, а ще в торгівлю та будівництво портів. Але очікувати інвестицій у чорну металургію або хімію, якщо ці галузі мають дуже багато невирішених проблем, малоймовірно [5].

На думку, К. Глазкової, втрата накопичених збитків – ще одна з причин недоцільності запровадження податку на виведений капітал. Але чи є доцільним для бізнесу тримання цього сумнівного «здобутку» у своєму активі? За чинною схемою оподаткування, якщо в підсумку підприємство має від'ємне значення фінансового результату, його можна враховувати в наступному звітному періоді.

Щоправда, практика багаторічного обмеження суми збитків призвела до того, що накопичені збитки дадуть підприємствам змогу довгі роки взагалі не сплачувати податок на прибуток. Підтверджують цей факт і дані ДФС, згідно з якими лише 1% підприємців України сплачують податок на прибуток [6].

Разом із тим Законопроектом встановлено кілька механізмів, які мають на меті протидіяти ухиленню від сплати податків.

По-перше, на законодавчому рівні закріплено, по суті, одну із судових доктрин – суті над формою. Якщо за результатами перевірки контролюючим органом виявлено операції, які є об'єктом оподаткування, але які не було оподатковано в результаті їх документального оформлення в інший спосіб, що не призводить до оподаткування, контролюючий орган має право звернутись до суду про визнання угод фіктивними або удаваними. Тільки в разі визнання правочинів удаваними та фіктивними судом відповідні операції підлягають оподаткуванню.

По-друге, передбачається закріплення механізму попереднього контролю з використанням банків, якщо платник здійснює операції, які є об'єктом оподаткування з неплатником, він повинен указати код такої операції відповідно до встановленого Кабінетом Міністрів України та Національним банком України порядку в розрахункових документах. Далі інформація установами передається до контролюючого органу. Цей механізм є фактичним контролем за витратами платників податку на виведений капітал [7].

Ще одним важливим аспектом є поширення механізму відповідності договірних цін, що використовуються платником і його контрагентами, звичайним цінам. Так, у разі здійснення оподаткованої операції в negroшовій формі або відчуження майна пов'язаній з платником податку фізичній особі платник податку зобов'язаний самостійно перевірити відповідність ціни договору звичайній ціні та визначити базу оподаткування на рівні звичайної ціни. Якщо платник податку не визначає базу на рівні звичайної ціни або визначає з порушенням встановлених правил, контролюючий орган самостійно визначає різницю між звичайною ціною та договірною (контрактною) вартістю операції, яка підлягає оподаткуванню, і визначає податкові зобов'язання платнику податку [3].

Висновки. Отже, виходячи з аналізу Законопроекту Кабінету Міністрів України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал, варто зазначити, що він створить стимул для інноваційного переоснащення й оновлення основних засобів компаній, поштовх для розвитку бізнесу та відновлення економіки. Будуть спрощені умови ведення податкового обліку і створені привабливі можливості для інвестування в Україну та її економіку. Зникне необхідність суцільного податкового контролю фінансового результату, знизяться можливості для корупції.

Отже, підсумовуючи дослідження, зазначимо, що Кабінет Міністрів передбачив можливий відтік капіталу з податкової території України й у зазначеному Законопроекті максимально захистив національний бюджет, тому підстав для доопрацювання Законопроекту немає, залишається тільки очікувати його прийняття.



Список використаних джерел:

1. Таптунова І. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. Європейський інформаційно-дослідницький центр. 2016. 44 с.
2. Дудар О. Навіщо змінювати податок на доходи податком на виведений капітал? URL: [http:// dyvys.info](http://dyvys.info).
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал: Проект Закону України від 04.07.2018.
4. Пояснювальна записка до Проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал» від 04.07.2018.
5. Охріменко О. Чи зможе податок на виведений капітал зробити економічне диво в Україні? Кореспондент. 06.07.2018.
6. Глазкова К. Податок на виведений капітал – реформа, на яку чекає бізнес. URL: [http:// www.epravda.com.ua](http://www.epravda.com.ua).
7. Циганок Ю. Податок на виведений капітал vs податок на прибуток: про що сперечаються «у верхах». URL: [http:// bz.ligazakon.ua](http://bz.ligazakon.ua).

