

Сергій Степанович Пирога

Кафедра правознавства та канонічного права
Карпатський університет імені Августина Волошина
Ужгород, Україна

Ігор Степанович Пирога

Кафедра конституційного права і порівняльного правознавства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
Ужгород, Україна

ПОДАТОК НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ ЧИ АМНІСТІЯ ТІНЬОВИХ ДОХОДІВ

Анотація. Метою статті є аналіз правових підстав та економічної доцільності заміни податку на прибуток податком на виведений капітал, виявлення реальних проблем, які законодавець намагається вирішити такою заміною, оцінка відповідності засобів потребам держави. Емпіричну базу дослідження складають результати аналізу системи оподаткування, теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених з проблем фінансового права та економічної науки, чинні закони України, нормами яких регулюються правовідносини в досліджуваній сфері, а також норми, передбачені угодою між Україною та ЄС та договором про створення ЄС. Результати проведеного дослідження дозволяють зробити висновок про те, що запровадження податку на виведений капітал не вирішує жодної проблеми, необхідністю вирішення яких обґрунтовується його запровадження. Під назвою податок на виведений капітал намагаються запровадити ще одну шахрайську схему, організовану за принципом податку на додану вартість. Єдиним результатом заміни податку на прибуток податком на виведений капітал буде незаконна амністія тіньових капіталів за рахунок коштів Держбюджету і Пенсійного фонду України, повна відсутність податкового контролю, сприяння ухиленню від оподаткування та безконтрольного вивозу капіталів за кордон. Законопроект пропонує вирішення тих проблем, які мають вирішуватися засобами Кодексу України з процедур банкрутства та аудиторськими перевітками. Реальні проблеми системи оподаткування полягають у відсутності методів однозначного визначення податкової бази всіх передбачених Податковим кодексом податків через невизначеність структури ринкових цін, відсутність визначення поняття «додана вартість» та її складових, застосування найгіршого методу обчислення доданої вартості та податкових правовідносин між платниками ПДВ. Проблеми системи оподаткування ускладнені хибними орієнтирами діяльності Нацбанку й уряду України, угодами про уникнення подвійного оподаткування, правилами тонкої капіталізації, трансфертного ціноутворенням, контрольованих іноземних компаній, відступом від принципу оподаткування за джерелом та неправильним визначенням правового статусу поняття «резидент» щодо фізичних і юридичних осіб. Для однозначного визначення

податкової бази в роботі запропоновано визначення структури доданої вартості та її складових, структури справедливих ринкових цін, запровадження адитивного (балансового) методу обчислення доданої вартості та сплата ПДВ у режимі реального часу безпосередньо у бюджет на кожній стадії виробництва і/або розподілу.

Ключові слова: податок на прибуток, на виведений капітал, складові доданої вартості, структура ринкових цін, адитивний метод, податкові правовідносини.

Serhii S. Pyroha

*Department of Jurisprudence and Canon Law
Augustin Voloshin Carpathian University
Uzhhorod, Ukraine*

Ihor S. Pyroha

*Department Constitutional law and comparative jurisprudence
Uzhhorod National University
Uzhhorod, Ukraine*

TAX ON WITHDRAWN CAPITAL OR AMNESTY OF SHADOW INCOMES

Abstract. *The purpose of the article is to analyze the legal grounds and economic expediency of replacing the income tax with a tax on withdrawn capital, identify real problems that the legislator is trying to solve with such a replacement, and assess their adequacy to the needs of states. The empirical basis of the research is the results of the analysis of the taxation system, theoretical developments of domestic and foreign scientists on the problems of financial law and economic science, the current legislation of Ukraine, the norms governing legal relations in the researched area, and the norms of the current agreements between Ukraine and the EU and the Treaty on the Establishment of the EU. The results of the conducted research allow us to conclude that the introduction of the tax on withdrawn capital does not solve any problem, the need to solve which justifies its introduction. The replacement will introduce another fraudulent scheme organized around the principle of value added tax, which trying to introduce under the name of tax on withdrawn capital. The only result of replacing the income tax with a tax on withdrawn capital will be an illegal amnesty of shadow capital at the expense of the State Budget and the Pension Fund of Ukraine, a complete lack of tax control, stimulation of tax evasion and uncontrolled exports capital to abroad. The bill offers a solution to those problems that must be solved with the help of the Code of Ukraine on bankruptcy procedures and audit procedures. The real problems of the taxation system are the lack of methods provided for by the Tax Code to unambiguously determine the tax base of all taxes due to the uncertainty of the structure of market prices, the uncertainty of the concept of «added value» and its components, application of the worst value added calculation method and tax legal relations between VAT payers. The problems of the taxation system are complicated by the wrongly oriented policy of the National Bank and the Government of Ukraine, agreements on the avoidance of double taxation, rules of thin capitalization, transfer pricing, controlled foreign companies, deviation from the basic source*

principle and incorrect definition of the concept of «resident» in relation to physical and legal entities. In order to unambiguously determine the tax base, the work proposes the definition of the structure of added value and its components, the structure of fair market prices, the introduction of the additive (balance sheet) method of calculating added value and payment of VAT in real time directly to the budget at each stage of production and/or distribution.

Key words: *tax on income, on withdrawn capital, components of added value, structure of market prices, additive method, tax legal relations.*

ВСТУП

У пояснювальній записці до проекту Закону України № 3665 від 16.06.2020 група депутатів Європейської солідарності відзначає низку недоліків податку на прибуток (ПП) в Україні. Зокрема, з 270000 платників 90% надходжень податку на прибуток до бюджету сплачує 1100 платників, річний дохід яких перевищує 20 млн грн. Ще 8000 платників з річним доходом понад 20 млн грн стабільно декларують збитки, накопичений розмір яких досяг 1,3 трлн грн [1].

Причиною такого стану депутати безпідставно вважають:

- 1) складні правила розрахунку об'єкта оподаткування (фінансовий результат як базовий показник для розрахунку об'єкта оподаткування з подальшим коригуванням на різниці – це постійний ризик претензій з боку контролюючих органів);
- 2) необхідність ведення окремого обліку податкової амортизації;
- 3) проблеми з накопиченням збитків;
- 4) агресивні схеми податкового планування, які використовуються окремими компаніями з метою уникнення оподаткування, що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку.

Постановою Верховної Ради України № 3562-ІХ від 06.02.2024 законопроект включено до порядку денного сесії Верховної Ради України ІХ скликання [2].

Справжнім мотивом заміни податку на прибуток податком на виведений капітал є бажання списати 1,3 трлн грн боргів 8000 платників податку. Адже при збереженні податку на прибуток виплату боргів треба здійснювати з прибутку, який залишається після сплати податку на прибуток за ставкою 18%. У випадку податку на виведений капітал, борги виплачуються з повного прибутку без оподаткування, а визначена проектом ставка податку на виведений капітал становить 5%, тобто автори законопроекту намагаються подарувати 8000 підприємств один річний бюджет України. Законопроект про заміну податку на прибуток податком на виведений капітал є спробою амністувати тіньовий капітал, сплативши податок 5%. Жодних інших позитивних результатів для України цей законопроект не матиме.

Якщо за наявності (принаймні формально передбаченого законодавством) податкового контролю підприємство декларує борги, то звідки візьмуться доходи, якщо навіть формальний контроль буде скасований? Для відповіді на це запитання доцільно з'ясувати обставини виникнення та способи формування накопичених

боргів. З цією метою уряду слід укласти угоду з серйозною іноземною аудиторською компанією для проведення поглибленого аудиту принаймні частини компаній, які задекларували найбільші обсяги боргів.

Є й інший простий і законний спосіб вирішення проблеми накопичених боргів – слід застосувати процедуру, передбачену Кодексом України з процедур банкрутства [3]. Після продажу майна боржника буде сплачений податок до бюджету, а підприємство може отримати ефективнішого власника. Скасування податку з тієї причини, що податкова служба не може порахувати базу податку чи законодавець не може ухвалити кращий Податковий кодекс України, щоб уникнути зловживань, є неприйнятною й явно поганою практикою.

У пояснювальній записці до законопроекту депутати наводять лише три маленькі країни – Республіка Естонія, Латвійська Республіка та Грузія, які застосовують податок на виведений капітал. Податок на прибуток сплачується в усьому світі. А в Україні ставка податку на прибуток (18%) близька до узгодженої в рамках ОЕСР/G20 мінімальної ставки податку на прибуток 15% [4].

Заміна податку на прибуток податком на виведений капітал не відповідає зобов'язанням України перед ЄС, взятим у рамках Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС щодо приведення у відповідність податкового законодавства до стандартів ЄС [5].

Відповідно до меморандуму між Україною та МВФ від 25.11.2021 [6] Україна взяла зобов'язання не здійснювати кроки щодо заміни чинного податку на прибуток підприємств (СРТ) податком на розподілений прибуток (ДРТ) або податком на виведений капітал (ЕСТ). Закон слід було б давно відхилити навіть не вносячи його до порядку денного.

Але при таких перспективах незаконної легалізації тіньових доходів хто з депутатів буде зважати на зобов'язання перед ЄС і МВФ чи інтереси держави. Податок на виведений капітал уже частково реалізований у проекті «Дія. City».

1. ОГЛЯД ЛІТЕРАТУРИ

Основним інструментом економічної політики в сучасному світі є податкова система. Податки впливають на стимули, а отже, на поведінку суб'єктів господарювання та конкурентоспроможність економіки. Як основний регулятор податкова система повинна виконувати фіскальну, регулюючу й розподільну функції. Податкова система України дуже погано виконує фіскальну функцію стосовно всіх наявних податків, а Податковий кодекс України навіть не передбачає ні регулюючу, ні розподільну функції. Тому спробу покращити українське податкове законодавство можна було б вітати. Однак, запропонований законопроект лише істотно погіршує законодавство, що прийняти неможливо з огляду на інтереси країни.

У Податковому кодексі України справді не вирішено дуже багато питань. Проблема полягає в тому, що, використовуючи окремі елементи податкового законо-

давства розвинених країн, законодавець не враховує можливість їх ефективного застосування в Україні. Декларуючи ринкову економіку в Україні, законодавець не запровадив жодного регулятора ринку. Монетарна політика Національного банку не є регулятором, оскільки в її основі лежать хибні орієнтири. Замість регулювання банківської сфери, Національний банк розпродав позичені кошти з резервів під фальшивим приводом стабілізації курсу гривні, декларує регулювання платіжного балансу, таргетування інфляції. Не дивно, що впродовж 30 років подібної політики курс гривні лише зростав з 1,76 до 29 грн/долар США на кінець 2021 року. За цей же час обсяги доданої вартості, створеної промисловістю України, постійно знижувалися й на кінець 2021 року досягли – 10% від рівня 1996 року. За цей же час сукупний державний борг зріс від 21.69% до 69.55% валового національного доходу (ВНД) [7].

Нацбанк пропонує для економіки кредити під 20% і більше (встановлюючи ставки рефінансування), депозитні сертифікати для банків під 18%. Для розвитку економіки потрібні кредити під 5–6%, ставка рефінансування до 2%, депозитні сертифікати під – 2% щоб спрямувати гроші в реальний сектор економіки, а заставу слід регулювати залежно від одержаних збитків банків – більші збитки – вища застава [8]. Усю суму збитків банків доцільніше переносити на заставу. Основна функція НБУ – стабільність гривні, а стабільність курсу гривні – це головна передумова соціально-економічного розвитку держави. Немає стабільного курсу – немає економіки, а є базар: своя стріха – своя вітха. Український ринок і є базаром.

Для регулювання фінансових установ до Податкового кодексу України мають бути внесені зміни щодо оподаткування прибутків. Слід скасувати можливість відрахування збитків з податкової бази. Кредити позичальникам надаються під заставу, причому вартість застави значно перевищує суму позики. За рахунок застави банки й повинні покривати свої збитки. А це означає, що відрахування збитків з прибутків для банків має бути прямо заборонено в Податковому кодексі України. Слід обмежити граничний розмір відсотків за позиками. Гранична відсоткова ставка за позиками не повинна бути вищою ніж ставка рефінансування НБУ (до 2%) плюс 3–4 відсотки річних. А прибуток, одержаний за рахунок завищених ставок, повинен вилучатися в бюджет, тобто ставка податку для таких прибутків має дорівнювати 100%.

В основі економічної політики уряду – хибні орієнтири: уряд сподівається досягнути конкурентоспроможності товарів/послуг за рахунок зниження розміру оплати праці. Відносячи оплату праці до витрат виробництва, дуже легко підвищити конкурентоздатність товарів за рахунок зниження розміру оплати праці. Звідси примітивне рішення – собівартість знизиться, якщо зменшити розмір оплати праці. До речі, якщо зарплату не платити взагалі, то можна забезпечити граничну конкурентоспроможність товарів/послуг. Влада може бути розчарована неможливістю застосування такого підходу, але економіка так не пра-

цює. Для економіки важливо не тільки виробити товар чи надати послуги, а й забезпечити збут, тобто наявність платоспроможного попиту. А тут зарплата вже не витрати виробництва, а засіб забезпечення платоспроможного попиту на товари/послуги. Навіть часткове обмеження розміру зарплати повертається бумерангом в економіку. В Україні зниження оплати праці означає автоматичний перерозподіл на користь прибутку, але ціна практично завжди зростає, а відповідно знижуються обсяги виробництва. Надлишкові доходи роботодавців не збільшують обсяги інвестиції, а збільшують обсяги виведеного капіталу. Згідно з дослідженням американської неурядової організації Global Financial Integrity, з 2004 по 2013 роки з України було незаконно вивезено 116,762 млрд доларів [9]. За результатами дослідження Tax Justice Network ця сума дорівнює 167 млрд доларів. Вивіз капіталу точно не пов'язаний з наявністю податку на прибуток, а його заміна податком на виведений капітал значно спростить переміщення капіталів в офшори.

Вільні ціни – це тренд XIX століття. У ринковій економіці регулятором цін виступає конкуренція. Відсутність конкуренції автоматично скасовує можливість застосування вільних цін. Для багатьох секторів економіки ціна не може бути вільною. Це стосується продуктів харчування, товарів першої необхідності, комунальних послуг та товарів монополій, а також засобів виробництва, матеріалів і комплектуючих для цих сфер. Ціна на мінерально-сировинні ресурси не може бути вільною незалежно від того, країна продає чи купує ці ресурси. Зазвичай на ресурси встановлюється ціна світового ринку й економіка кожної країни повинна використовувати виключно ці ціни.

Зазначені обмеження фактично стосуються всієї економіки країни. А це означає, що в Податковому кодексі України не повинно використовуватися поняття «звичайні ціни». Політика вільних цін і фіксованих зарплат, і пенсій знижує платоспроможний попит на внутрішньому ринку, але не впливає на конкурентоспроможність на зовнішньому ринку. А далі – проблеми платіжного балансу, повзуча інфляція, ручне коригування курсу гривні й ріст цін та інші проблеми.

Ручне регулювання цін також недопустиме, особливо у варіанті фіксованих цін чи обмеження рентабельності підприємств. Регулювати слід не ціни й зарплати окремо, а необхідно забезпечити оптимальне співвідношення цін і зарплат (доходів). Цифра на гривні значення не має, важлива доступність товарів/послуг, тобто скільки товарів/послуг закладено в розмірі пенсій і зарплат. Поняття «трансфертна ціна» також потребує уточнення. Взаємопов'язані особи – це не лише особи, які контролюють діяльність пов'язаних суб'єктів. Про узгоджені дії можуть домовитися будь-які суб'єкти ринку, якщо це забезпечує хороші прибутки та ще й з можливістю приховування від оподаткування. Хорошим прикладом є мережа АЗС в Україні. У розрахунку на тисячу транспортних засобів кількість АЗС в Україні значно більша ніж у решті країн світу, але конкуренції не помітно. Іншим прикладом є мережа аптек, де конкуренція також відсутня.

У роздрібній торгівлі легко приховати від оподаткування одержані доходи. Ланцюжок готівкової оплати можна поширити на оптову торгівлю і навіть на імпорт, що сприятиме реальному й фіктивному імпорту/експорту товарів/послуг без сплати всіх податків. Рівень тіньової економіки у 2021 році становив 32% ВВП, а тіньова економіка України виконує роль основного регулятора замість законів [10].

Неконтрольовані прибутки – це можливість організації тіньового виробництва і виплат тіньових заробітних плат, які також не оподатковуються, тобто Державний бюджет і Пенсійний фонд не отримують належні доходи. Це дозволяє владі встановлювати жалюгідні пенсії, які не мають стосунку до реальності, та створювати різноманітні структури з розподілу субсидій та різноманітних допомог. Працюючі особи не повинні потребувати субсидій, як і пенсіонери, яким призначається пенсія на визначених законом підставах.

Варто відзначити надзвичайно корупційну систему оподаткування доданої вартості. Податковий кодекс України не визначає поняття «додана вартість», а для її обчислення використовує найгірший з усіх відомих способів справляння податку – спосіб рахунків-фактур (податкових накладних), який забезпечує можливість сплати податку за бажанням: не хочеш – можеш не платити, достатньо мати папірець (під назвою податкова накладна). Причому право не платити податок за наявності папірця обов'язково схвалить суд. Електронний реєстр податкових накладних створений для реєстрації цих папірців, які ніяких реальних дій не засвідчують, і зазначена в них сума ПДВ не сплачена й може ніколи не бути сплачена фактично. Натомість наявність такого папірця є законною підставою для подвійного розкрадання бюджету – можеш не платити, але маєш право відшкодувати те, що ніколи не сплачував. Щороку понад 60% зібраного ПДВ з товарів, вироблених в Україні, відшкодовується [11]. А на адміністрування ПДВ в Україні витрачається майже 40% зібраного податку. Отже, надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів коливаються в межах нуля грн або з незначними флуктуаціями поблизу нуля.

В Україні існує проблема не тільки зі сплатою податку на прибуток, але не менші проблеми зі сплатою податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), єдиного соціального внеску (ЄСВ) і особливо податку на додану вартість, тобто вся особлива частина Податкового кодексу України потребує кардинальних змін. Тут не обійтися заміною податку на прибуток податком на виведений капітал, як думають автори законопроекту. Потрібні значно радикальніші реформи. Причому не тільки в Податковому кодексі, а й у багатьох інших сферах. Наприклад, у сфері державних закупівель [12], де імітація прозорості засобами «Прозоро» тут недостатня. Переможець конкурсу може запропонувати занижену ціну для перемоги в тендері. А перед початком (або в ході) робіт можна ціну подвоїти чи потроїти (правда, не всім і не за так). А при вільних цінах можна навіть обґрунтувати зміни до угоди.

Варто відзначити й недоліки системи оподаткування мінерально-сировинних ресурсів України. Встановлена рентна плата не забезпечує реалізацію права власності українського народу на ресурси [13].

Зазначені недоліки Податкового кодексу України додатково спотворюються угодами про уникнення подвійного оподаткування між країнами [14], правилами тонкої капіталізації [15], трансфертним ціноутворенням [16], недоліками правового регулювання контрольованих іноземних компаній [17], відступом від керівного принципу ОЕСР оподаткування за джерелом доходів [18], що є наслідком неправильного визначення правового статусу поняття «резидент» щодо фізичних і юридичних осіб [19].

Метою статті є аналіз правових підстав та економічної доцільності заміни податку на прибуток податком на виведений капітал; виявлення реальних проблем, які законодавець намагається вирішити такою заміною; оцінка відповідності засобів потребам держави; напрацювання напрямків удосконалення системи оподаткування України та засобів досягнення поставлених цілей – оптимізації системи оподаткування, однозначного визначення податкової бази основних податків ПДВ, ПП, ПДФО, ЄСВ і військового збору та забезпечення ефективного автоматичного контролю за сплатою податків, внесків і зборів.

2. МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

Емпіричну базу дослідження складають результати аналізу системи оподаткування, Податкового кодексу України, виявлення сфер отримання протиправних доходів, інформаційних повідомлень з відповідної тематики, розміщених в Інтернеті; теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених-правників з проблем фінансового права та економічної науки, чинні закони й інші нормативні акти України, нормами яких регулюються правовідносини в досліджуваній сфері, а також нормами, передбаченими угодою між Україною та ЄС та договором про створення ЄС.

Для обґрунтування теоретичних висновків і достовірності емпіричних результатів дослідження застосовувалися методи: аналізу та синтезу, логічний, історико-правовий, системний, функціонального аналізу, порівняльно-правовий, історико-логічний, статистичний, економіко-правовий, формально-юридичний, системно-структурний; сходження від абстрактного до конкретного, верифікації гіпотетичних суджень стосовно тих чи інших аспектів розглядуваної проблеми та ін. Застосування переліченого інструментарію дозволило виявити недоліки податкового законодавства, які сприяють ухиленню від оподаткування та одержанню тіншових доходів.

Нормативну базу дослідження складають міжнародні правові акти та законодавство ЄС, міжнародні угоди України, акти національного законодавства, програмні та стратегічні документи, що діяли й діють в Українській державі тощо.

3. РЕЗУЛЬТАТИ ТА ОБГОВОРЕННЯ

Автори законопроекту безпідставно вважають прибуток єдиним фінансовим результатом і базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування. Насправді фінансовим результатом діяльності фірми є заново створена додана вартість. Прибуток – це лише частина виробленої доданої вартості. Іншою складовою доданої вартості є фонд оплати праці, який не слід відносити до витрат виробництва. Праця – це фактор виробництва, а не складова витрат. У реальній ринковій економіці фонд оплати праці – це дохід на фактор виробництва – «працю». У цьому випадку – це повний аналог прибутку, який є доходом на фактор виробництва «капітал і здатність до підприємництва». Собівартість залежить не від розміру оплати праці, а від її продуктивності, а продуктивність праці, у свою чергу, залежить від техніки і технології виробництва, впровадження патентів, ліцензій, *know how*, механізації й автоматизації виробництва тощо. Тому продуктивність праці визначається напрямком використання прибутків і кваліфікацією працівників.

Здавалося б, що це може послужити обґрунтуванням заміни податку на прибуток податком на виведений капітал. Однак це хибна думка. Для соціально-економічного розвитку потрібно не тільки залишити прибуток на підприємстві, а й забезпечити його ефективне використання для оновлення техніки й технології виробництва, впровадження нових товарів, які відповідають сучасному рівню. А для цього окремий облік амортизації слід навіть посилити, оскільки прискорена амортизація є важливим засобом регулювання оновлення виробництва. Тому необхідність ведення окремого обліку податкової амортизації не є недоліком, як вважають автори законопроекту, а є одним із основних засобів регулювання й стимулювання інноваційного розвитку економіки.

Сьогодні податок на прибуток в Україні становить 18%, тобто 82% одержаного прибутку залишається в розпорядженні підприємства. На що використати одержаний прибуток – залежить від стратегії компанії. Якщо власник компанії захоче витратити цей прибуток на золоті унітази, «майбахи», «феррарі», яхти й літаки, йому доведеться сплатити ще 5% податку на розподілений прибуток (дивіденди). Як змінить ці пріоритети власника компанії податок на виведений капітал під 15% або 20% на порівнянні до них операції? Якщо існуюча схема залишить власникам 82% прибутку на власні потреби, то при введенні податку на виведений капітал на власні потреби можна використати 85% або 80% прибутку, після сплати передбаченого податку. Виняток становить генерація боргів, для виплати яких передбачена законопроектом ставка 5%. Податковий кодекс забезпечує унікальні можливості для генерації боргів, причому дуже примітивними засобами. Важко собі уявити, що така система сприятиме «спрямуванню прибутку підприємств на розвиток і техніко-технологічне оновлення вітчизняного виробництва, створення умов для детінізації економіки та стимулів до нарощування інвестиційної активності, що в цілому забезпечить оздоровлення та по-

силення конкурентоспроможності економіки України», як декларують автори законопроекту.

Єдиним результатом може бути встановлене законом звільнення від необхідності платити податок узагалі й забезпечення легалізації (амністії) тіньових доходів після сплати 5% податку на обслуговування наявних і створених заново боргів. Звичайно, «прийняття законопроекту сприятиме спрощенню ведення бізнесу та податкового адміністрування, зменшенню адміністративного тиску на платників податків з боку контролюючих органів» за рахунок повного скасування всякого контролю й податкової звітності та ігнорування ст. 67 Конституції України, відповідно до якої: «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом». Насправді заміна податку на прибуток податком на виведений капітал дасть не нульовий, а великий від'ємний результат. Єдиним результатом заміни податку на прибуток податком на виведений капітал буде амністія тіньових доходів за рахунок доходів Держбюджету й Пенсійного фонду України. А це зовсім не той результат, який декларують автори законопроекту.

Якщо ставиться мета використання прибутків на технологічне оновлення виробництва, то доцільно радикально підвищити ставки оподаткування розподіленого прибутку (фактично це й є ставки на виведений капітал) до 36% або, при збереженні ставки податку на прибуток 18%, дивіденди (і прирівняні до них виплати) оподатковувати за ставкою не нижче ставки ПДФО (18%). Однак проблема Податкового кодексу України в тому, що встановлені норми не дозволяють визначити фактичну податкову базу жодного податку. Базу податку на прибуток завжди можна зробити від'ємною, тобто декларувати збитки. За цих умов не має значення, який податок застосовується й яка ставка встановлена: ніякий корисний для країни результат не може бути досягнутий.

Можна було б зрозуміти законодавців, якби низькі ставки податку на виведений капітал застосовувалися виключно за умови ефективного використання прибутків. Наприклад, забезпечили збільшення обсягу виробництва, якості товарів, впровадження нових товарів, збільшення кількості робочих місць, проведення науково-дослідних і конструкторських розробок, упровадження патентів, механізації й автоматизації виробничих процесів тощо. Але якщо такий контроль використання коштів відсутній, податок на виведений капітал – це ще одна шахрайська схема, організована за принципом податку на додану вартість (платимо за бажанням). З іншого боку, якщо відсутні методи обчислення фактичної податкової бази, то як можна контролювати ефективність її використання?

Заміну податку на прибуток не можна розглядати як альтернативу функціонуванню схем податкового планування, які використовуються окремими компаніями з метою уникнення оподаткування. Схеми податкового планування є наслідком того, що об'єктом оподаткування ПДВ визначено операції платників, застосовуються вільні (звичайні) ціни, а спосіб адміністрування передбачає податкові

правовідносини між платниками [20], тобто передбачає посередників між фактичним платником податку і бюджетом, застосовується найгірший із можливих методів адміністрування – метод податкових накладних, передбачено відшкодування сплаченого ПДВ, але фактична сплата податку до бюджету не передбачена (або не обов'язкова). Зазначені недоліки призводять до того, що основним платником ПДВ є бюджет, а в окремі періоди бюджет стає єдиним платником ПДВ у країні.

Слід визнати, що єдиним результатом господарської діяльності фірми є заново створена додана вартість. Якщо поняття «додана вартість» не визначено в Податковому кодексі взагалі, для обчислення податку використовуються звичайні (тобто вільні) ціни, а бюджет держави визначено платником ПДВ, то в принципі неможливо обмежити чи попередити застосування схем податкового планування та штучного накопичення збитків. Для вирішення всіх проблем у Податковому кодексі України слід:

- визначити поняття «додана вартість»;
- закріпити додану вартість об'єктом оподаткування ПДВ;
- змінити спосіб адміністрування ПДВ;
- визначити структуру справедливих ринкових цін.

Виробництво – це сфера суспільної діяльності, в якій об'єднуються капітал і праця з метою отримання доходу. Для організації виробництва необхідні засоби виробництва (основний капітал), предмети праці (оборотний капітал) і трудові ресурси (наймані працівники). У результаті виробничої діяльності створюється додана вартість (валовий дохід) – спільний кінцевий результат, який породжується двома основними факторами – праця і капітал [21]. Одержаний дохід підлягає розподілу між власниками капіталу і найманими працівниками. Власники капіталу (основного й оборотного) отримують прибуток, наймані працівники – заробітну плату. Розподіл доходу повинен прямо відображати вклад кожного з факторів виробництва в його створення, посилюючи зацікавленість обох сторін у кінцевих результатах праці.

Хоча поняття «додана вартість» з'явилося пізніше, структура доданої вартості була відома ще А. Сміту, який розділяв створену вартість на дві частини, з яких одну становить заробітна плата, а іншу – прибуток підприємця на весь капітал, який він авансував у вигляді матеріалів і заробітної плати» [22, с. 588–603]. Д. Рікардо визначав прибуток як частину вартості, що залишається після вирахування заробітної плати [23].

Поняття «додана вартість» введено в шістдесятих роках минулого століття, але ще й досі в науковій літературі немає єдиного підходу до визначення складових доданої вартості. До складу доданої вартості включають відсотки, сплачені за кредитами, одержаними власником капіталу, що створює прекрасні можливості для зловживань. Оскільки здебільшого відсотки за кредитами підлягають вирахуванню з бази оподаткування прибутку (в Україні 30%), це дозволяє зменшу-

вати суми сплачених податків. Дуже часто кредити надаються за рахунок власних коштів, через підконтрольні підприємства в офшорах. Відсотки за позиками недоречно включати навіть до витрат виробництва, оскільки тоді платниками відсотків за позиками підприємця стають споживачі товарів, для виробництва яких використовувалися позики.

До складу доданої вартості практично повсюдно зараховують амортизацію основних фондів. Податковий кодекс України неявно включає амортизацію до складу доданої вартості. Однак визначення амортизації у пп. 3 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу не дозволяє відносити амортизацію до складу доданої вартості: «амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)».

Амортизація – це витрати виробництва з особливим режимом перенесення їх вартості на вартість вироблених товарів/послуг.

Отже, додана вартість визначається сумою лише двох складових – фонду оплати праці й прибутку, що в сумі визначають податкову базу ПДВ. Така структура доданої вартості дозволяє виділити кілька взаємопов'язаних об'єктів оподаткування, які мають спільну (єдину) податкову базу. Кожен об'єкт оподаткування може оподатковуватися кількома податками. Крім цього, окремий податок може мати кілька податкових ставок. Ставки податків можуть бути диференційованими – прогресивними або регресивними, залежно від завдань, які намагаються вирішити державні органи [24]. Наприклад, для полегшення податкового навантаження для окремих категорій платників встановлюються регресивні ставки податків, а для збільшення податкового навантаження – прогресивні. Зазвичай з прибутку справляється лише податок на прибуток (ПП), тоді як фонд оплати праці є базою для кількох податків, внесків і зборів. В Україні фонд оплати праці є базою нарахування Єдиного соціального внеску (ЄСВ),¹ податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору (ВЗ). Така структура доданої вартості дозволяє визначити два найбільш прийнятні методи її обчислення і контролю:

1) прямий адитивний (або балансовий) метод [25]:

$$\text{ПДВ} = t \times (p + w) = t \times \text{ДВ}, (1)$$

де p – фонд оплати праці;

w – прибуток;

t – ставка ПДВ

Додану вартість можна обчислити за сумою сплаченого ПДВ і ставкою податку.

2) непрямий адитивний метод, який не передбачає розрахунок доданої вартості, а відразу нараховується сума податкових зобов'язань:

$$\text{ПДВ} = t \times p + t \times w. (2)$$

¹ Формально платником ЄСВ закон визначає роботодавця, а фактично базою податку є фонд оплати праці.

Фактично створену додану вартість можна визначити за відомими значеннями фактично сплачених податків: ПДВ, ПП, ПДФО та ЄСВ і ВЗ та їх ставками.

Створена додана вартість, нарахований на неї ПДВ і амортизація основних засобів визначає фактично створену вартість на кожній стадії виробництва і/або розподілу. Створена вартість оцінюється ринком, а результуюча оцінка розподіляється на окремі складові – додана вартість, нарахований ПДВ і амортизація. Додана вартість розподіляється між складовими – фондом оплати праці й прибутком. У цьому випадку оцінена ринком вартість має відповідати сумі сплачених податків ПДВ, ПП, ПДФО і ЄСВ, ВЗ та нарахованій амортизації. Зазначена структура ринкової вартості (ціни) реалізації визначає абсолютно прості й однозначні правила визначення об'єктів оподаткування та однозначний спосіб обчислення податкових баз, унеможливорює штучне накопичення збитків та застосування агресивних схем податкового планування.

При реалізації товарів нарахований ПДВ має сплачуватися до бюджету в режимі реального часу [26] на кожній стадії виробництва і/або розподілу, а додана вартість оптимально розподілятися між фондом оплати праці і прибутком. На наступній стадії виробництва і/або розподілу встановлена ринком вартість закуплених товарів/послуг має зараховуватися до витрат, за умови попередньої сплати ПДВ, нарахованого на додану вартість, створену на попередній стадії виробництва і/або розподілу.

Застосування цього методу формування цін на кожній стадії виробництва й розподілу автоматично вирішує проблеми трансфертного ціноутворення (всі ціни в економіці стають трансфертними і контрольованими), забезпечує основний інструмент антимонопольного регулювання, вирішує проблеми правового регулювання публічних закупівель, дозволяє автоматичне формування податкових декларацій, забезпечує адміністрування податків, внесків і зборів єдиним відділом податкової служби та попереджує застосування всіх відомих схем агресивного податкового планування та незаконного виведення капіталів.

Хоча запропонована структура ринкових цін і сплата ПДВ у режимі реального часу забезпечують повний контроль за сплатою податків, монополії можуть установлювати завищені ціни за умови сплати належної суми податків, внесків і зборів, передбачених законодавством. Це дозволяє отримувати необґрунтовано завищені прибутки в порівнянні з іншими секторами економіки. Для вирівнювання податкового навантаження в економіці України, забезпечення справедливого розподілу доданої вартості між фондом оплати праці й прибутком та фонду оплати праці між працівниками, працею яких створена додана вартість, необхідно встановити прогресивні ставки оподаткування ПП, ПДФО і ЄСВ.

ВИСНОВКИ

Запровадження податку на виведений капітал не вирішує жодної проблеми, необхідністю вирішення яких обґрунтовується його запровадження. Під назвою по-

даток на виведений капітал намагаються запровадити ще одну шахрайську схему, організовану за принципом податку на додану вартість. Єдиним результатом заміни податку на прибуток податком на виведений капітал буде незаконна амністія тіньових капіталів за рахунок коштів Державного бюджету й Пенсійного фонду України, повна відсутність податкового контролю й сприяння ухиленню від оподаткування. Законопроект пропонує вирішення тих проблем, які мають вирішуватися засобами комплексного аудиту та Кодексу України з процедур банкрутства. Проблема насправді в іншому. У Податковому кодексі України відсутні методи однозначного визначення податкової бази всіх передбачених податків. Саме невизначеність податкової бази забезпечує можливість оптимізації податкових платежів та дозволяє зловживання як з боку податкових органів, так і платників податку. У роботі запропоновано точний ринковий метод визначення доданої вартості на кожній стадії виробництва і/або розподілу та її складових – фонд оплати праці й прибуток. Визначена ринком додана вартість на кожній стадії виробництва і/або розподілу є спільною базою для податків ПДВ, ПДФО, ПП, ЄСВ та військового збору. А величина доданої вартості однозначно визначається сумою сплачених податків, внеску й збору. Визначена структура ринкових цін як сума створеної доданої вартості, нарахованого на неї ПДВ та амортизації дозволяє точно визначити фактичні результати діяльності на кожній стадії виробництва і/або розподілу. За умови сплати ПДВ на кожній стадії виробництва і/або розподілу в режимі реального часу забезпечується повна відповідність між ринковою вартістю й сумами фактично сплачених податків, внесків і зборів.

РЕКОМЕНДАЦІЇ

Наукова цінність одержаних результатів полягає у визначенні структури податкової системи, спільної бази основних податків, внесків і зборів, структури справедливих ринкових цін, що дозволяє забезпечити ринкову рівновагу та унеможливує застосування всіх відомих способів оптимізації та ухилення від оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- [1] Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження податку на виведений капітал на заміну податку на прибуток підприємств. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69156
- [2] Про порядок денний одинадцятої сесії Верховної Ради України дев'ятого скликання : постанова Верхов. Ради України від 06.02.2024 № 3562-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3562-IX#Text>
- [3] Кодекс України з процедур банкрутства від 18.10.2018 № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19#Text>
- [4] OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

- [5] Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 21.03.2014 № 984_011. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text
- [6] Меморандум про економічну та фінансову політику від 25.11.2021. URL: https://mof.gov.ua/uk/memorandum_of_economic_financial_policies-677
- [7] DataBank. World Development Indicators. The World Bank. URL: <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>
- [8] Пирога С. С. Монетарна політика Національного банку України: потрібні радикальні зміни. Аналітично-порівняльне правознавство. 2023. №5. С. 176–181.
- [9] Global Financial Integrity (2015). Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004–2013. URL: <https://gfiintegrity.org/?s=Illicit+Financial+Flows+from+Developing+Countries>
- [10] Рівень тіньової економіки у 2021 році зріс до 32%. URL: <https://interfax.com.ua/news/economic/869285.html>
- [11] Пирога С. С., Пирога І. С. Правові засоби та інструменти регулювання економічних відносин в Україні. Аналітично-порівняльне правознавство. 2021. №2. С. 45–50. DOI <https://doi.org/10.24414/2788-6018.2021.02.8>
- [12] Пирога С. С. Нормативно-правове регулювання публічних закупівель в Україні. *Публічне право*. 2023. №4(52). С. 23–31. DOI: 10.32782/2306-9082/2023-52-3
- [13] Пирога С. С. Реалізація положень статті 13 Конституції України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: «Юридичні науки». Том 11. №1(41). С. 270–276.
- [14] Пирога С. С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету Серія «Право»*. 2024. №82. Ч. 2. С. 238–244.
- [15] Пирога С. С. Проблеми правової регламентації тонкої капіталізації в Україні. *Проблеми законності*. 2024. Т. 1. № 164. С. 120–134. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.164.296330>
- [16] Пирога С. С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. *Право і безпека*. 2024. №92(1). С. 163–172. DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15>.
- [17] Пирога С. С. Особливості правового регулювання контрольованих іноземних компаній в Україні. *Європейські перспективи*. 2024. №1. С. 150–157. DOI: <https://doi.org/10.32782/ep.2024.1.21>.
- [18] Пирога С. С. Податкова система, заснована на принципі джерела. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія «Право». 2023. № 80. Ч. 1. С. 523–530. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.80>.
- [19] Пирога С. С. Правовий статус поняття «резидент»: критерії ідентифікації. *Соціальне право*. 2023. №3. С. 75–83. DOI:10.32751/2617-5967-2023-03-10.
- [20] Пирога І. С. Податкова політика як інструмент соціально-економічного розвитку України: теоретико-правові питання : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 ; ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Ужгород, 2019. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0520U100030>

- [21] Пирога С. С. Інноваційний шлях розвитку України: правове забезпечення : монографія. Луцьк : ПП Іванюк В. П., 2010. 308 с.
- [22] Smith A. Research on the nature and causes of the wealth of nations. 5nd edition / Edwin Cannan, ed. London : Methuen & Co., Ltd, 1904.
- [23] Ricardo D. Principles of political economy and taxation. Ontario : Batoche Books Kitchener, 2001.
- [24] Pyroha S. S., Pyroha I. S. Self-Regulation of the Tax Burden on Labor and Capital. *Business Law Review*. 2022. Vol. 43. N 3. P. 126–132.
- [25] Tait A. Value Added Tax: International Practice and Problems. IMF. Washington DC, 1988.
- [26] Пирога І. С., Пирога С. С. Державне регулювання економіки: від протитваг до консенсусу : монографія. Вид. 2-ге, Луцьк : PBB «Вежа», 2012. 201 с.

REFERENCES

- [1] Draft Law on Amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine regarding the introduction of a tax on withdrawn capital to replace the corporate income tax. Retrieved from https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69156
- [2] Resolution of the Verkhovna Rada of Ukraine: Law of Ukraine. (2024, February). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3562-IX#Text>
- [3] Code of Ukraine on Bankruptcy Procedures: Law of Ukraine. (2018, October). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19#Text>
- [4] OECD (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.
- [5] Association Agreement between Ukraine, on the one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their member states, on the other hand: Law of Ukraine. (2014, March). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text
- [6] Memorandum on economic and financial policy. (2021, November). Retrieved from https://mof.gov.ua/uk/memorandum_of_economic_financial_policies-677
- [7] DataBank. World Development Indicators. The World Bank. Retrieved from <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>
- [8] Pyroha, S. S. (2023) Monetary and credit policy of the National Bank of Ukraine: radical changes are needed. *Analytical and comparative jurisprudence*, 5, 176–181.
- [9] Global Financial Integrity (2015). Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004–2013. URL: <https://gfindegrity.org/?s=Illicit+Financial+Flows+from+Developing+Countries>
- [10] The level of the shadow economy in 2021 increased to 32%. (2022, October) Retrieved from <https://interfax.com.ua/news/economic/869285.html>
- [11] Pyroha, I. S., & Pyroha, S. S. (2021). Legal means and instruments of regulation economic relations in Ukraine. *Analytical and Comparative Jurisprudence*. 2. 45–50. DOI <https://doi.org/10.24414/2788-6018.2021.02.8>
- [12] Pyroha, S. S. (2023). Legal regulation of public procurement in Ukraine *Public law*, 4(52), 23–31. DOI: <https://doi.org/10.32782/2306-9082/2023-52-3>

- [13] Pyroha, S. S. (2024). Implementation of the provisions of Article 13 of the Constitution of Ukraine. *Bulletin of the Lviv Polytechnic National University. Series: «Legal Sciences»*, 1.
- [14] Pyroha, S. S. (2024). Legal assessment of existing agreements on avoidance of double taxation. *Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University Series «Law»*, 82.
- [15] Pyroha, S. S. (2024). Problems of legal regulation of thin capitalization in Ukraine. *Problems of Legality*, 1(164), 120–134. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.164.296330>
- [16] Pyroha, S. S. (2024). Transfer pricing reforms in the context of BEPS: challenges remain. *Law and security*, 92(1), 163–172. DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15>.
- [17] Pyroha, S. S. (2024). Peculiarities of legal regulation of controlled foreign companies in Ukraine. *European perspectives*, 1, 150–157. DOI: <https://doi.org/10.32782/ep.2024.1.21>.
- [18] Pyroha, S. S. (2023). Tax system based on the source principle. *Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. «Law» series*, 80(1), 523–530. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.80>.
- [19] Pyroha, S. S. (2023). Legal status of the concept of «resident»: identification criteria. *Social law*, 3, 75–83. DOI:10.32751/2617-5967-2023-03-10.
- [20] Pyroha, I. S. (2019). Tax policy as a tool for social and economic development of Ukraine: theoretical and legal issues. (Doctoral thesis, State Institution of Higher Education «Uzhhorod National University»). Retrieved from <https://uacademic.info/ua/document/0520U100030>
- [21] Pyroha, S. S. (2010) *Innovative way of development of Ukraine: legal support*. Lutsk: PP Ivanyuk V. P.
- [22] Smith, A. (1904). *Research on the nature and causes of the wealth of nations*. 5nd edition / Edwin Cannan, ed. London: Methuen & Co., Ltd.
- [23] Ricardo, D. (2001). *Principles of political economy and taxation*. Ontario: Batoche Books Kitchener.
- [24] Pyroha, S. S., & Pyroha, I. S. (2022). Self-Regulation of the Tax Burden on Labor and Capital. *Business Law Review*, 43(3), 126–132.
- [25] Tait, A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington DC: IMF.
- [26] Pyroha, I. S., & Pyroha, S. S. (2012) *State regulation of the economy: from balances to consensus*. 2nd edition. Lutsk: «Tower».

Сергій Степанович Пирога

Кандидат юридичних наук, доцент

Доцент кафедри правознавства та канонічного права
Карпатський університет імені Августина Волошина,
88000, вул. Гойди, 4, м. Ужгород, Україна

Serhii S. Pyroha

PhD candidate in Law, Assistant Professor
Humanities and Economics Faculty
Department of Jurisprudence and Canon Law
Augustin Voloshin Carpathian University,
88000, 4 Hoydy St., Uzhhorod, Ukraine

Ігор Степанович Пирога

Доктор юридичних наук, професор

Професор кафедри конституційного права і порівняльного правознавства

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

88000, вул. Університетська, 14, Ужгород, Україна

Ihor S. Pyroha

Doctor of Law Sciences, Professor

Department Constitutional law and comparative jurisprudence

Uzhhorod National University

88000, 14 University St., Uzhhorod, Ukraine

Рекомендоване цитування: Пирога С. С., Пирога І. С. Податок на виведений капітал чи амністія тіньових доходів. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2024. Т. 31. №3. С. 85–102.

Suggested Citation: Pyroha, S. S., & Pyroha, I. S. (2024). Tax on Withdrawn Capital or Amnesty of Shadow Incomes. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 31(3), 85–102.

Стаття надійшла / Submitted: 16/05/2024

Доопрацьовано / Revised: 16/07/2024

Схвалено до друку / Accepted: 05/09/2024