

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ЛУЗІК ПЕТРО КИРИЛОВИЧ

ПОДАТОК НА ДОХОДИ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ
ТА ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ ЙОГО
СТЯГНЕННЯ

Спеціальність 08.04.02 — Державні фінанси та податки

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ — 1995



Дисер

Робота виконана на кафедрі фінансів Київського державного економічного університету.

Науковий керівник — доктор економічних наук,
професор **СУТОРМІНА В. Н.**

Офіційні опоненти — доктор економічних наук,
завідуючий відділом НДІ фінансів при Міністерстві
Фінансів України, **ШОКУН В. В.**

Кандидат економічних наук, доцент **ПОТІЙ В. З.**

Керівна установа — Інститут світової економіки
та міжнародних відносин НАН України

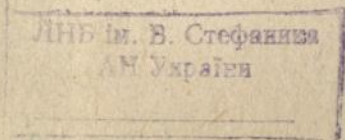
Захист дисертації відбудеться 23 червня 1995 р.
о 14 год. на засіданні спеціалізованої Вченої Ради
Д.01.53.03 при Київському державному економічному університеті за адресою: 252057, м. Київ, пр. Перемоги, 54/1,
ауд. 214.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Київського державного економічного університету.

Автореферат розіслано 22 травня 1995 р.

Вчений секретар
спеціалізованої ради,
кандидат економічних наук,
доцент

В. М. ОПАРІН



I. Загальна характеристика роботи

Актуальність проблеми. Розвиток ринкових відносин і різноманітність форм власності, зміна ролі й функцій держави, інтеграція України у світове товариство у значній мірі обумовлюють ту зацікавленість, з якою ставиться наука до більш глибокого вивчення економіки, закономірностей та особливостей її розвитку. Велика увага приділяється дослідженню фінансових і, зокрема, податкових відносин, бо за умов глибокої економічної кризи, величезного дефіциту державного бюджету, структурних диспропорцій в економіці та зuboжіння основної маси населення податки лише загострюють існуючі в Україні проблеми, суттєво впливають на темпи зростання і масштаби виробництва, загальний рівень цін на товари та послуги, на темпи реалізації продукції, на величину процентних ставок, стійкість національної валюти та інші загальноекономічні показники. За цих складних умов, побудова справедливої та ефективною податковою системою допомогла б забезпечити державу стабільними податковими надходженнями та дозволила б розподілити більш рівномірно тягар податків між суб'єктами економічних відносин.

Податку на прибуток підприємств діючим законодавством відведена значна роль у сучасній податковій системі України. Враховуючи рівень реальних доходів фізичних та юридичних осіб, сучасну структуру галузей, динаміку податкових надходжень останніх років, можна припустити, що у наступні 5-10 років податкові платежі підприємств будуть складати чималу частину державних доходів і відчутно впливати на темп та пропорції розвитку економіки та соціальної сфери в Україні. Тому дослідження, що пов'язані з більш глибоким вивченням теорії та практики організації податку на доходи компаній за кордоном, мають для української економічної науки особливий інтерес. Саме цим зумовлена актуальність теми.

Предметом дослідження є сучасна система оподаткування доходів юридичних осіб, механізм визначення категорій платників та бази податку, процедури обчислення та сплати його у бюджет, а також загальноекономічні наслідки стягнення податку, що розглядається.

Об'єктом дослідження є організація податку на доходи юридичних осіб за кордоном, зокрема, у США, Великобританії, Канаді та Німеччині. Незважаючи на те, що у багатьох промислово розвинутих країнах світу ця форма оподаткування має майже столітню історію, досвід цих країн показує, що вона, не є простою, добре вивченою та досконалою за своєю організацією. Разом з цим, податкова система західних країн може служити для України зразком відносної ефективності. Тим паче, що тривала еволюція податкових відносин у промислово розвинутих країнах позитивно відбилася на якості досліджень, ступені вивченості даного явища та різноманітності підходів, що використовуються при розробці державної політики у галузі оподаткування доходів компаній.

Теоретичною та методологічною основою роботи стали теоретико-емпіричний та порівняльно-аналітичний підходи, що припускають аналіз загальних та окремих аспектів даного економічного явища, взаємозв'язків і взаємозалежностей, що склалися у податковій системі та у економіці взагалі. Автором розглядаються питання виникнення і розвитку оподаткування юридичних осіб на Заході, проводиться аналіз сучасного стану справ у цій області, схожості та розбіжностей, що спостерігаються у різних країнах, зіставляються основні тенденції в оподаткуванні доходів корпоративного сектору економіки за межами та на території України.

У своїй роботі автор спирався на численні праці російських та українських вчених, а також дослідників США, Великобританії та Канади, у роботах яких міститься аналіз теорії та практики оподаткування доходів юридичних осіб. Під час роботи над дисертацією автором були опрацьовані окремі твори А.Сміта, Д.Рікардо,

Дж.М.Кейнса, Г.Гровса, Р.Гуда, Р.Масгрейва, А.С.Харбергера, К.В.Брауна, Д.Є.Стіглаца, Х.С.Розена та інших західних вчених. Серед робіт російських та українських вчених слід зазначити праці І.Х.Озерова, П.П.Мілюкова, Л.В.Ходського, І.І.Янкула, П.Н.Кутлера, П.П.Гензеля, М.Б.Богачевського, В.Н.Суторміной, Б.Г.Болдирева, В.М.Федосова, Л.Л.Любімова, В.Л.Андрущенко та інших.

Інформаційна база дисертації. Дослідження проводилося на основі оригінальних джерел - матеріалів ООН, державних документів, довідкової і періодичної літератури, монографій і статей на українській, російській та англійській мовах. Первинним матеріалом для дисертаційної роботи стали податкове законодавство, його тлумачення та пояснення, зроблені урядовими і неурядовими установами західних країн, в тому числі податковими службами США, Канади, аудиторською компанією Price Waterhouse, окремими компаніями Великобританії і Канади.

Метью роботи є дослідження досвіду промислово розвинутих країн, зокрема, США, Великобританії, Канади і Німеччини у галузі стягнення податку на доходи компаній і обґрунтування можливості та необхідності побудови більш ефективної системи оподаткування прибутку підприємств в Україні. Завдання дослідження, таким чином, зводяться до:

1. З'ясування сутті податку на доходи компаній;
2. Визначення загальних засад оподаткування прибутку юридичних осіб;
3. Розгляду механізму стягнення податку на доходи компаній у західних країнах;
4. Ретельного аналізу можливих економічних наслідків оподаткування прибутку корпорацій, в тому числі скорочення обсягів реальних капіталовкладень, відтоку капіталу з корпоративного сектору економіки, перекладення тягара податку у різних економічних умовах.

У науковій економічній літературі України немає жодного спеціального дослідження на рівні монографії або дисертації з проблем організації податку на доход юридичних осіб у промислово розвинутих країнах світу, і наукова новизна роботи полягає в тому, що вперше:

- проведено докладне комплексне дослідження податку на прибуток компаній, який стягується у США, Великобританії, Канаді та Німеччині;
- розкриваються як теоретичні, так і практичні аспекти цього економічного явища;
- розглядаються умови нейтральності даного податку, особливості визначення категорій платників та розмірів податкової бази за кордоном;

наводиться графічний опис економічних наслідків підвищення ставок податку в умовах закритої і відкритої економіки, процесів та методології виміру масштабів перекладення податку на доходи компаній.

Практичне значення та апробація результатів роботи. Основні положення дослідження мають певне теоретичне значення для подальшого розвитку теорії оподаткування доходів компаній в Україні. Вони дають конкретне уявлення проблем та особливостей функціонування та розвитку податку на доходи юридичних осіб.

Основні методологічні та теоретичні положення, що сформульовані в дисертаційній роботі, були використані в учбовому процесі в Київському державному економічному університеті під час читання лекцій та проведення семінарських занять з курсу "Фінанси".

Матеріали даного дослідження, його висновки та узагальнення, великий фактологічний матеріал є цікавими для наукових співробітників, що займаються вивченням проблем податкових відносин зарубіжних країн.

Структура дисертації. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох глав, заключення, списку літературних джерел та додатку.

II. Зміст роботи

У дисертації досліджується три групи проблем, перша з яких пов'язана із з'ясуванням сутті і загальних засад податкового оподаткування юридичних осіб. Друга група проблем включає до себе розгляд практичних основ організації податку на доходи компаній за кордоном, аналіз питань встановлення статуту платника та розмірів податку, терміну та порядку його сплати у бюджет. До третьої групи проблем відноситься визначення економічних наслідків стягнення податку, з'ясування механізму та масштабів його перекладення.

Податки є точкою тісного зіткнення інтересів особистості та держави і ось вже на протязі століть вони залишаються незмінною темою гострих наукових дискусій. Західна теорія податків була започаткована творами А.Сміта, Д.Рікардо та інших мислителів минулого, що побачили світ у середині XVIII століття і стали основою для подальших досліджень у цій галузі.

Формування теорії податків відбувалось у численних наукових суперечках між прибічниками прямих та непрямих податків з приводу найбільш привабливої форми оподаткування. Основою виникнення і розвитку різноманітних теорій було домінуюче, в силу певних соціально-економічних умов, положення одного або кількох податків у тих чи інших країнах в окремі періоди часу. Багатолітній розвиток теорії та практики оподаткування свідчить про те, що:

- (1) ані прямі, ані непрямі податки, ані внески на соціальне страхування, що з'явились набагато пізніше, ані будь-яка інша форма оподаткування не мають яких би то не було особливих якостей, які б підкреслювали їх абсолютний пріоритет перед іншими податками у рамках податкової системи;

(2) у світі не існує надійних засобів визначення оптимальних пропорцій надходжень окремих податків у бюджет та їх розподілу між центральною та місцевою владами;

(3) ні короткострокові фінансові інтереси, ні поточні цілі державного регулювання економіки не можуть виправдовувати відхід від тієї гармонії податкових відносин, що на протязі часу склалася або складається у певній країні, та обумовлювати частий перегляд пропорцій прямих та непрямих податків чи будь-яких інших форм оподаткування, що існують у тій чи іншій країні.

Податок на прибуток юридичних осіб в наш час є важливим джерелом податкових надходжень держави у більшості промислово розвинутих країн. Надходження цього податку в окремих країнах становлять від 4% (Швеція, Франція) до 18-21% (Норвегія, Японія) загальних податкових надходжень держави, а у середньому їх питома вага у спільній масі податків дорівнює 7-9%. Проте, у порівнянні з розміром ВВП та середньорічним доходом у розрахунку на душу населення надходження податку на доходи компаній не є великими. Прикладом можуть служити статистичні дані початку 90-х років по окремих провінціям Канади, що наведені у таблиці 1.

Величина середньорічного доходу та окремих податків у розрахунку на душу населення у Канаді*

Таблиця 1

Позначення	Квебек	Онтаріо	Манітоба	Альберта	Канада, у середньому
Середньорічний дохід	\$ 48,487.0	\$ 59,580.0	\$ 45,410.0	\$ 51,594.0	\$ 51,797.0
Податки на прибуток компаній	\$ 1,796.0	\$ 1,723.0	\$ 1,235.0	\$ 1,717.0	\$ 1,449.0
Податок на доходи населення	\$ 8,155.0	\$ 10,112.0	\$ 7,015.0	\$ 8,168.0	\$ 8,981.0
Податок на товари та послуги	\$ 3,846.0	\$ 4,136.0	\$ 3,150.0	\$ 1,711.0	\$ 3,611.0
Внески на соціальне страхування	\$ 4,271.0	\$ 4,929.0	\$ 3,777.0	\$ 3,870.0	\$ 4,123.0
Податок на майно	\$ 2,153.0	\$ 2,758.0	\$ 1,673.0	\$ 2,752.0	\$ 2,040.0
Інші податки	\$ 2,572.0	\$ 3,575.0	\$ 3,093.0	\$ 5,829.0	\$ 3,342.0
Загальна сума податків	\$ 22,793.0	\$ 27,233.0	\$ 19,943.0	\$ 24,047.0	\$ 22,946.0

* Складено та розмірено за: Canadian Master Tax Guide 1991, CCH Canadian Limited, 1992, p. xvii

Аналіз цих даних також показує, що частка зазначеного податку у доходах населення різних регіонів країни може бути неоднаковою, і це пов'язано з масштабами корпоративного сектору у регіоні, розмірами його прибутку, податковими ставками та пільгами, що діють на даній території.

Інша ситуація, існувала до останнього часу в Україні, де ще у 1994 році і також на протязі кількох попередніх років частка податку на прибуток (доход) юридичних осіб у середньому становила від 13% до 25% загальних доходів державного бюджету України. Незважаючи на те, що зараз питома вага цього податку має знижуватись і бути близько 5,5% (головним чином, внаслідок скорочення бази податку та визначення додаткових джерел формування державного бюджету України), таке становище свідчить, по-перше, про те, що в Україні забезпечення держави фінансовими ресурсами у значній мірі залежить від результатів діяльності галузей і окремих підприємств, про те, що уряд буде змушений шукати нові джерела фінансування та/або скоротити обсяги фінансування своїх витрат у випадку значного падіння виробництва та зменшення бази податку. Ситуація ускладнюється тим, що багато платників податку - це величезні підприємства (у минулому соціального підпорядкування), фінансовий стан яких є вкрай тяжким і не обіцяє швидкого поліпшення у найближчому майбутньому. По-друге, податковий тягар, покладений на капітал, виявляється набагато тяжчим у порівнянні з тягарем податків, що покладений на інші фактори виробництва, і це робить досить прибутковими, врешті решт, лише найбільш ризиковані та/або некапіталомістські проекти і, в певній мірі, обмежує кількість інвесторів, що шукають застосування своїм капіталам в Україні. По-третє, є всі підстави вважати, що у нинішній час кількість підприємств (та розміри їх доходів), які бажали б та були спроможні ухилитися (легальним чи нелегальним шляхом) від сплати податку на доход, не є дуже великою, але може зростати в майбутньому, якщо ситуація не зміниться.

законодавством, r - реальна процентна ставка фінансування операцій компанії, i - рівень інфляції, H_j - обсяг капіталу, як залишкова (за вирахуванням зносу) вартість минулих капіталовкладень на момент часу j . Для компанії, яка займається підприємницькою діяльністю, ця вартість розраховується за формулою -

$$H_j = H_0 e^{-it} + \int_0^j e^{-it} I_t dt = I/b + (H_0 - I/b)e^{-it}$$

де H_0 - вартість капіталовкладень періоду 0, I - обсяг капіталовкладень наступних років. На основі останньої формули на малюнку 1 нами наведений графічний опис умов нейтральності податку на прибуток юридичних осіб. На верхньому графіку зображені криві виручки від реалізації OR , видатків по оплаті праці OW , матеріальних та інших витрат OM і капіталовкладень OH_j . Кожна з цих кривих відбиває поточну (на момент часу 0) вартість (present value) майбутніх (на момент часу j) доходів і витрат компанії. На нижньому графіку зображена крива, яка відображає поточну вартість прибутку (збитків) наступних років, і її формула рівняння є -

$$T/t = R - W - M - (b + r + i)H_j$$

Як показує крива прибутку, що оподатковується (графік внизу), компанія може вважатися збитковою (з точки зору покриття всіх вчинених витрат) аж до деякого моменту часу j_0 у майбутньому, незважаючи на те, що операції компанії з самого початку приносять їй прибуток, бо, в даному випадку, всі витрати та доходи компанії - теперішні, минулі та майбутні - здійснюються до єдиної дати - моменту часу 0.

Графічне зображення також дозволяє припустити, що поточна (на момент часу 0) вартість прибутку, що обкладається, досягнувши певної величини P у момент часу j , згодом може зростати, знижуватись або залишатись незмінною у залежності від темпів зростання виручки від реалізації, витрат поточного та капітального характеру, і, відповідно, держава не є застрахованою від втрати частини надходжень податкового податку з компаній за умов перевищення темпів зростання витрат над

темпами зростання виручки від реалізації продукції окремих компаній або навіть галузей.

Інша, не менш важлива проблема оподаткування доходів юридичних осіб є проблема перекладення цього податку. Зміни у базі та/або ставці податку, способах обчислення та сплати його можуть суттєво впливати на поведінку платника податку та мати певні економічні наслідки. Серед найбільш відомих - ріст цін на продукцію підприємства, зниження заробітної плати, зменшення та/або затримка виплат процентів та дивідендів, зниження купівельних цін або звичайне ухилення від сплати податку, тобто зменшення обсягів виробництва, завищення собівартості продукції і таке інше. Масштаби та факт перекладення податку на доходи юридичних осіб у великій мірі залежать від стратегії компанії та ринку, де вона оперує. Вважається, що компанія має набагато менше можливостей перекласти податок на покупців, якщо вона ставить за мету досягнення максимального прибутку і набагато більше можливостей перекласти тягар податку на інших, якщо має за мету максимальне збільшення обсягів реалізації.

Масштаб перекладення податку на прибуток може бути визначений за формулою:

$$S_p = [p(w_1) - p(w)] / t[p(w) - c(w)],$$

де S_p - коефіцієнт перекладення податку, $p(w)$ - ціна на товари та послуги до підвищення податку, $p(w_1)$ - ціна на товари та послуги після підвищення податку, t - різниця між новою та попередньою ставками податку, $c(w)$ - загальні витрати виробництва у розрахунку на одиницю продукції після сплати податку. Наведена формула дозволяє визначити масштаби перекладення податку на тому чи іншому підприємстві або в тій чи іншій галузі.

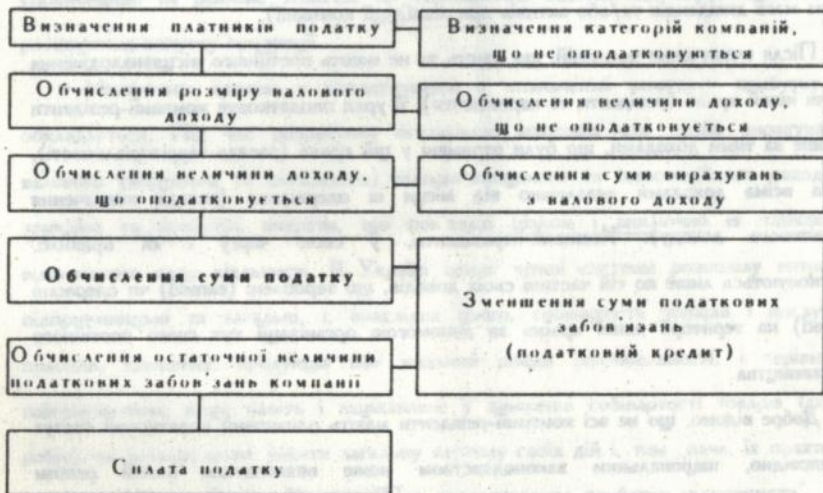
Інша методологія має застосовуватись у дослідженнях, що мають за мету визначення ступіні перекладення податку в економіці в цілому. У цьому випадку більш корисними є зниження рівню прибутковості капіталу або зріст прибутків у корпоративному секторі економіки у порівнянні з ростом прибутків у економіці в

цілому. Більшість дослідників на Заході використовує рівень прибутковості капіталу, як головний показник масштабів перекладення податку на доходи компаній.

У зв'язку із складною природою податку на доходи юридичних осіб, барвистістю форм корпоративних об'єднань та різноманітністю сфер їх діяльності на території країни та за кордоном, законами багатьох держав прийнятих, як правило, досить складний порядок оподаткування прибутку компаній (дивись схему 1).

При обкладенні прибутку компаній у промислово розвинутих країнах світу законом з числа юридичних осіб, передусім, виділяються платники податку і ті з них, що не підлягають оподаткуванню.

Схема 1



В Україні при визначенні платників податку на прибуток законодавці обрали шлях виділення юридичних осіб з числа суб'єктів підприємницької діяльності. Хоч кожний з підходів має свої переваги та недоліки і не поступається іншому у складності процедури визначення дійсних (а не потенційних) платників податку, досвід західних країн показує, що, технічно, простіше визначити загальну кількість юридичних осіб у

країні, а потім виділити тих, чия діяльність спрямована на одержання прибутку.

Визначивши категорії компаній, прибуток яких не обкладається податком на доход, законодавством більшості країн виділяються дві різноманітні категорії платників податку: компанії-резиденти та компанії-нерезиденти. Критеріями тут є країна реєстрації та місцезнаходження органів управління компанії, тобто країна розміщення штаб-квартири корпорації та/або місце регулярних зустрічей директорів і прийняття найбільш важливих рішень та/або місце, звідки здійснюється реальний контроль над діяльністю корпорації. Прикладом останнього може бути країна постійного мешкання або місцезнаходження акціонерів, що володіють дуже значною кількістю акцій або країна, резиденти якої мають більшість голосів і на користь яких розподіляється основна маса дивідендів та/або активів при ліквідації компанії).

Після визначення компаній, що мають та не мають постійного місцезнаходження у тій чи іншій країні (резиденти та нерезиденти), її уряд оподатковує компанії-резиденти або лише за тими доходами, що були отримані у цій країні (засада територіальності), або за всіма доходами незалежно від місця їх одержання (засада визначення общесвітового доходу). Компанії-нерезиденти, у свою чергу і як правило, оподатковуються лише по тій частині своїх доходів, що зароблені (earned) чи одержані (received) на території даної країни за допомогою організації тут свого постійного представництва.

Добре відомо, що не всі компанії-резиденти мають однаковий податковий статут і, відповідно, національним законодавством може визначатися інший режим оподаткування, наприклад, в залежності від: (1) форми власності компанії; або (2) сфери діяльності та джерел одержання доходів; або (3) тісноти зв'язків між окремими компаніями або (4) території, де проводяться всі або частина операцій компанії.

В Україні особливим положенням можуть користуватися підприємства, зайняті виробництвом та переробкою основних видів сільськогосподарської продукції, риби, будівництвом об'єктів культури й побуту, доріг, енергетичних, газових,

водорозподільчих систем та інших об'єктів, що впливають на поліпшення соціального стану села. Як відомо, частина прибутку таких підприємств звільнена від оподаткування, що має за мети сприятливо впливати на розвиток сільського господарства та поліпшення виробничої та соціальної інфраструктури на селі. Проте, на думку автора, від оподаткування слід звільнити лише той прибуток зазначених підприємств, який використовується на розширення та/або поліпшення виробництва сільськогосподарської продукції та інших зазначених форм діяльності. Краще за все здійснити це за допомогою обкладення прибутку таких підприємств за звичайною податковою ставкою та шляхом надання їм, наприклад, на протязі перших 5-10 років, податкового кредиту у розмірі 30/70 суми прибутку, який після сплати податку був спрямований на реальне технічне чи технологічне відновлення виробництва та/або розширення випуску продукції.

Наступним кроком в оподаткуванні є визначення величини прибутку, що обкладається. Під час розрахунку останнього компанія має право вирахувати з валового (місцевого та іноземного) підприємницького та інвестиційного доходу всі звичайні та необхідні витрати, що пов'язані цілком і виключно із здійсненням відповідного виду діяльності. В Україні немає чіткої системи розподілу витрат на підприємницькі та загальні, і, внаслідок цього, собівартість товарів і послуг, як правило, завишена, продукція має низький рівень рентабельності, і керівництво підприємством, якщо навіть і зацікавлене у зниженні собівартості товарів (послуг, робіт), не завжди може уявити загальну картину своїх дій і, тим паче, їх податкових наслідків. Щодо Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", автор вважає, що при обчисленні собівартості продукції до числа витрат на її виробництво не слід відносити основну масу витрат, які перелічені у пп. 9.1.2, 9.1.4-9.1.6, 9.2.3, 9.2.4, 9.5.6-9.5.18, бо система бухгалтерського та податкового обліку підприємства повинна відбивати собівартість продукції, а не виробництва або виду діяльності, враховувати різноманітність продукції, виробництва і видів діяльності у рамках однієї компанії.

Відповідним чином, витрати, що не були включені у собівартість продукції, мають вважатися витратами підприємства, і пізніше до вирахування з валового підприємницького доходу повинні допускатися лише ті з них, що безпосередньо пов'язані із здійсненням підприємницької діяльності (наприклад, витрати, перелічені у пп. 9.4.5, 9.6.9, 9.5.13, 9.5.15, 9.8.1, 9.8.2, 9.8.7). Витрати, що залишились, мають вираховуватись з загального валового прибутку підприємства. Така класифікація видатків потрібна при визначенні сум збитків, їх розподілу на підприємницькі та інші, при відшкодуванні збитків за рахунок прибутку минулих і майбутніх років, при встановленні державою розмірів припустимих (при оподаткуванні) вирахувань з валового прибутку компанії.

Після визначення розмірів прибутку, що обкладається, платником податку (наприклад, у США) або податковими органами (у Канаді або Великобританії) величина податкових зобов'язань компанії за той чи інший фінансовий рік (обліковий період) розраховується шляхом множення відповідної податкової ставки на величину доходу цього періоду (фінансовий рік). Основою відповідності податкової ставки доходу, що обкладається, можуть бути: а) розміри, б) порядок використання або в) джерело походження прибутку, що обкладається.

Сума податку, що обчислена шляхом множення прибутку та відповідної податкової ставки, у більшості випадків є остаточною сумою податкових зобов'язань за поточний рік. Але інколи платник має право клопотати перед податковими органами щодо зменшення суми його податкових зобов'язань поточного року (минулих чи майбутніх років). Підставою зменшення величини податкових зобов'язань, поточного року найчастіше є: (а) сплата компанією-резидентом податку за кордоном; або (б) здійснення компанією певного роду капітальних чи інших видатків у країні на протязі певного періоду часу та в межах регіонів і галузей (сфер діяльності), що встановлені законодавством; (в) розміри прибутку, що обкладається. Яскравим прикладом у останньому випадку може бути так звана "спадаюча знижка" (tapering

relief), що існує у Великобританії. Величина її зменшується у певній пропорції до зростання розмірів прибутку, що обкладається. Зазначена знижка застосовується в тому випадку, коли "прибуток" облікового періоду компанії, що має постійне місцезнаходження у Великобританії, перевищує 250,000 ф. ст., але є не більш, як 1,250,000 ф.ст. на рік. Сума податку на прибуток підраховується, виходячи з повної ставки податку, а потім з визначеної величини вираховується "спадюча знижка". Розмір останньої обчислюється згідно з формулою:

коефіцієнт \times (верхня межа - "прибуток") \times прибуток, що обкладається / "прибуток",

де для 1991 та 1992 фінансових років коефіцієнт складав 1/50, а зазначений "прибуток" дорівнював прибутку, що обкладається, у сумі з дивідендами (валова величина), які одержані від компаній, що мають постійне місцезнаходження у Великобританії. Механізм надання "спадючої знижки" достатньо цікавий і у майбутньому може знайти собі застосування і в Україні, бо дозволяє змінювати розміри податкового кредиту, що надається залежно від величини "коефіцієнту", розмірів прибутку, по відношенню до якого застосовується дана пільга, і співвідношення між підприємницьким і загальним прибутком компаній. В Україні "коефіцієнт" може би бути вище і дорівнювати, наприклад, 1/20 чи 1/30, а граничні розміри прибутку, які встановлені у вигляді деякої абсолютної величини, могли би час від часу переглядатися та/або індексуватися з метою збереження даною пільгою своєї привабливості для підприємців.

Визначення остаточної суми податкових зобов'язань перед державою тієї чи іншої юридичної особи у поточному році та покриття цієї заборгованості є заключним етапом оподаткування прибутку компанії.

На основі вивчених матеріалів і проведеного дослідження теоретичних і практичних аспектів організації податкового обкладення юридичних осіб за кордоном автор прийшов до наступних висновків :

- (1) податок на прибуток компаній має складну природу та виступає одночасно податком на капітал і податком на чистий економічний прибуток компанії;
- (2) умови обкладення прибутку підприємств, які склалися в Україні відрізняються від стандартів, прийнятих промислово розвинутими країнами;
- (3) у теперішній час податок на прибуток підприємств несприятливо впливає на темпи розвитку корпоративного сектору економіки України і не може вважатися економічно ефективним та соціально виправданим;
- (4) на даному етапі економічного розвитку при зміні тексту Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" необхідно -
 - виділити платників податку з числа юридичних осіб, діяльність яких спрямована на одержання прибутку;
 - визначити найбільш важливі критерії, на підставі яких компанія має вважатися резидентом України, а не обмежуватись лише місцем її реєстрації;
 - довести ознаки та механізм розподілу прибутку постійних представництв іноземних компаній в Україні;
 - дати тлумачення терміну "закриті компанії" та области особистим подоходним податком нерозподілений прибуток власників таких компаній пропорційно їх частці у капіталі;
 - визначити точний перелік видатків, що складають собівартість продукції (а не виробництва) і встановити порядок відшкодування збитків за рахунок прибутку, минулих та наступних років;
 - виділити особливості обчислення та включення у валовий прибуток підприємства приросту (збитків) капітальної вартості активів, дати їх класифікацію та встановити порядок покриття капітальних збитків за рахунок приросту капіталу, минулих та наступних років;
 - вдосконалити механізм надання іноземного та інвестиційного податкового кредиту компаніям-резидентам України;

- усунути подвійне обкладення податком у джерела дивідендів, процентів, ліцензійних, патентних і подібних їм платежів шляхом зменшення сум податку у джерела, що сплачується компанією-платником (резидентом України), на величину податку, вже сплаченого нею раніше при одержанні дивідендів, процентів, ліцензійних, патентних і подібних їм платежів від інших компаній-резидентів України;

(5). поряд з поточними змінами податкового законодавства України, що пропонуються, проведене дослідження дозволяє визначити стратегічні напрями удосконалення податку на прибуток юридичних осіб, до числа яких, на думку автора, відносяться:

- визначення статуту та порядку обкладення в Україні прибутку так званих "контрольованих іноземних компаній";
- встановлення процедури призначення окремої фізичної або юридичної особи, яка б грала роль платника податку у тих випадках, коли підприємницька діяльність, що має місце на території України, має за мету одержання прибутку і за своїми масштабами заслуговує обкладення податком, але власник прибутку, згідно з законодавством України, не є платником податку і його прибуток не може оподатковуватись якимось інакше на території України;
- обчислення прибутку на так званій "накопиченій" (а не "касовій") основі;
- укладення в основу шкали податкових ставок розмірів прибутку, що обкладатимуться, а не способів його одержання;
- розгляд критеріїв виділення територій, де застосування пільгового податкового режиму може бути виправданим [прикладом таких критеріїв можуть бути рівень національного прибутку (продукту) у розрахунку на одного мешканця, щільність населення, ступінь розвитку виробничої та соціальної інфраструктури і т. інше].

Основні результати, теоретичні та практичні положення, що були сформульовані у дисертаційній роботі, були опубліковані у статтях :

1. "Иноземное податковое право про категорії платників та доходів, з яких стягується особистий податок на доход" (Проблеми формування ринкової економіки, Київ, КДЕУ, 3, 1994, 0,5 др. арк.);
2. "Методология определения цены товарных запасов и амортизации при налогообложении прибыли юридических лиц" (Бухгалтерский учёт и аудит, № 3, 1995, 0,4 п. л.);
3. "Сущность подоходного обложения юридических лиц и основы его организации" (Тезисы доклада на Международной научно-практической конференции "Проблемы финансово-кредитного обеспечения стабилизации экономики Республики Беларусь", Минск, БГЭУ, 1995, 0,2 п.л.).

Лушк П.К. Налог на доходы юридических лиц и экономические последствия его взимания

Диссертацией является рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.04.02 - Государственные финансы и налоги

Киевский государственный экономический университет, Киев, 1995

Рассматриваются теоретические и практические аспекты рациональной организации налога на доходы юридических лиц в промышленно развитых странах мира. Освещаются вопросы возникновения и развития рассматриваемой формы обложения. Исследуются природа, роль, основные принципы и механизм подоходного обложения компаний. Раскрываются особенности определения категорий налогоплательщиков, источников и форм получения доходов, построения шкалы налоговых ставок, процедуры исчисления суммы налога и порядка его уплаты за рубежом, в частности, в США, Великобритании, Канаде и Германии. Изучаются условия нейтральности налога, анализируется методология измерения масштабов его переложения. Дается графическое описание экономических последствий роста налогового бремени в условиях открытой и закрытой

економіки. Сопоставляються основні тенденції в обложенні доходів корпоративного сектора економіки в промислово розвинутих країнах світа і в Україні.

Ключевые слова: податкове налогообкладження, корпоративний сектор, горизонтальне і вертикальне рівенство, нейтральність податку, переложення податку.

Luzik, P.C. *Corporate Income Tax and Economic Effect of Its Imposition*

The Dissertation is a manuscript.

A dissertation for an award of Doctor of Philosophy Degree (PhD) on Economics, in the area of Public Finance and Taxes - 08.04.02 .

Kiev State University of Economics, Kiev, 1995

The theoretical and practical matters related to the rational organization, genesis and current developments in the area of income taxation of corporations in industrial countries are examined in this paper. The nature, mission, general principles and basic scheme of company income taxation are investigated. It brings to the light the peculiarities of taxpayers, variety of sources and types of income, tax amount calculation, terms and conditions of tax payments abroad, particularly in the USA, the United Kingdom, Canada and Germany. It contains an analysis of corporate tax neutrality conditions and its ability to be shifted away. An assessment of the most common measures of shifting is given. It provides with a graphical description of economic consequences of corporate tax burden enlargement in an open and closed economy environment. Also the major tendencies in income taxation of corporate sector of developed countries and Ukraine are compared.

Key words: income taxation, corporate sector, horizontal and vertical equity, tax neutrality, tax shifting and incidence

448471

Підписано до друку 19.05.95. Формат 60×84/16. Зам. 101 Тираж 110.
Об'єм 1.0 др. аркуш. Киев. ПТУ № 6. Вул. Шутова, 13.

AB 32.484