

DOI: 10.32703/2664-2964-2019-46-61-71

УКД: 336.226

JEL Classification M-41

Олександр Малишкін, д.е.н.

(професор каф. «Облік і оподаткування», Державний університет інфраструктури та технологій)

ORCID ID: 0000-0002-2443-0254

Анна Шкуліна,

(магістр спеціальності «Облік і оподаткування», Державний університет інфраструктури та технологій)

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБ'ЄКТА ПОДАТКУ НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ

У статті за даними публікацій у вітчизняних і закордонних виданнях та власних досліджень авторів показано особливості формування об'єкта та бази податку на виведений капітал, який можливий до запровадження в Україні. Проаналізовано відмінності об'єкта та бази оподаткування в чинному законодавстві, та в проекті нового закону. Перспективно визначено елементи об'єкта нового можливого податку та джерела їх формування в бухгалтерському обліку. Як варіант розв'язання нової проблеми для України досліджено досвід Республіки Естонія щодо об'єкта та порядку розрахунку зобов'язання з податку на виведений капітал. Запропоновано порядок подання в декларації даних про витрати з податку на виведений капітал на підставі інформації бухгалтерських рахунків підприємства-платника. Одержані результати можуть бути використані в процесі доробки законопроекту щодо податку на виведений капітал та під час розробки підзаконних актів Міністерством фінансів України.

Ключові слова: податок на виведений капітал, база податку, об'єкт податку, облік податку на виведений капітал, податкова звітність.

Постановка проблеми. До Верховної Ради України подано і зареєстровано проект закону № 1185 від 29.08.2019 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал та імплементації стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон» [1]. Запровадження податку на виведений капітал планувалося з 01 січня 2021 року.

На сьогодні відсутні рекомендації щодо механізмів реалізації норм закону, у тому числі, й визначення алгоритму розрахунку показників податкової декларації через формування об'єкта та бази оподаткування. Зміна податкових правил вірогідно вплине і на склад показників фінансової звітності підприємства щодо

© Малишкін О.І., Шкуліна А.О., 2019

відображення і розкриття витрат з податку. Невирішеність питань методичного забезпечення інформації щодо нового податку або їх неякісне наповнення може стати причиною невдоволення підприємств-платників новаціями оподаткування і стримуванням їх ділової активності. Останній фактор негативно впливає на бізнес-середовище в Україні. Тому потрібно запропонувати конкретні механізми реалізації нового законопроекту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Інтерес в українській науковій літературі до проблематики податку на виведений капітал прослідковується з 2018 року. З'являються поодинокі публікації переважно загальноекономічного характеру. Зокрема, автори Д. Кривоблоцький [2], О. Добровольський [3] аналізують закордонний досвід і його вплив на розвиток бізнесу в Естонії, Грузії, Латвії (2018 рік). Можливий вплив податку на виведений капітал на стан корпоративного оподаткування аналізує З. Калініченко [4] (2018 рік). Савченко А.М. і І. А. Гудим проводять порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал (2018 рік) [5]. Ольшанська М.В. та Жирнова А.О. розглядають податок на виведений капітал як вирішення проблем оподаткування прибутку підприємств в цілому [6] (2019 рік).

Раніше це питання почали вивчати експерти-практики, які працювали під егідою Європейського інформаційно-дослідницького центру з метою зміни податкового законодавства України (2016 рік). Зокрема, І. Таптунова детально аналізує на базі естонського досвіду трансформацію податку на прибуток підприємств України у податок на виведений капітал з метою внесення до ВРУ законопроекту з цього питання (2016 рік) [9].

Що стосується методології формування бази та об'єкта оподаткування з позицій обліково-звітного забезпечення, то на даний час такі публікації відсутні. Нами опублікована стаття щодо методики обліку як джерела інформації декларації з нового податку [7] (2019 рік). В даній статті ми розширюємо дослідження і робимо акцент на визначенні підходів до формування показників податкової декларації з податку на виведений капітал. (далі – ПВК або податок на виведений капітал).

Мета статті – проаналізувати закордонний досвід формування бази оподаткування в обліку та податковій звітності платника податку, порівняти його з нормами законопроекту № 1185 від 29.08.2019 року, визначити методику відбору інформації з облікових реєстрів підприємства для формування об'єкта оподаткування податку на виведений капітал.

Виклад основного матеріалу дослідження. Експерти зазначають, що на сьогодні в Україні діє класична європейська модель оподаткування прибутку підприємств, яка є найпоширенішою серед країн ЄС і передбачає пряме оподаткування чистого прибутку підприємств за звітний період [8, с. 303].

Ситуація для України ускладнена тим, що на тепер лише незнана кількість компаній сплачує податок на прибуток підприємств, що скорочує доходи від цього податку до бюджету. Переважно це – великі компанії, які знаходяться під пресом податкової служби і не можуть собі дозволити маніпуляції з доходами і витратами, так як це роблять малі і середні підприємства. Останні, якщо і сплачують податок, то в малих розмірах, які не відповідають реаліям їхнього бізнесу [9].

Аналіз практики бізнесу підтверджує цей висновок: багато підприємств вдаються до приховування доходів. Частина з них переводять на фізичних осіб-підприємців, а витрати залишають на собі. Наша практика консультування підприємств м. Києва свідчить, наприклад, ТОВ «Альфа» (назву змінено), яке

працює в прибутковому сегменті бізнесу – наданням послуг з бенчмаркінгу, за результатами 2018 року при доходах від реалізації 9 314 тис. грн., нарахувало і сплатило податку на прибуток у сумі 8 тис. грн, тобто менше 0,1 % від доходів. Аналогічна картина і по інших роках і інших фірмах малого і середнього бізнесу в Україні. Активи з бізнесу виводяться без оподаткування за різними схемами. За таких умов влада країни шукає ефективні механізми стягнення податку з усіх бізнесів та протидії розмивання податкової бази коли використовуються схеми мінімізації по типу офшорних, представництв іноземних компаній тощо.

Група народних депутатів України IX скликання (Южаніна Н., Павленко Р., Синютка О. та інші), спираючись на міжнародний досвід, пропонують перейти від податку на прибуток до податку на виведений капітал (розподілений прибуток). Про це свідчить законопроект № 1185 від 29.08.2019 року, зареєстрований у ВРУ та пояснювальна записка до нього (надалі – проект № 1185) [1]. За логікою законодавця, податок на виведений капітал повинен замінити податок на прибуток – складний для адміністрування, корупційний і за багатьма параметрами несправедливий по відношенню до платників податків. Аргументи прихильників податку на виведений капітал зводяться до переваг моделі оподаткування тільки розподіленого прибутку (дивідендів) перед традиційною схемою: простота і прозорість адміністрування в між перевірочний період; скорочення кількості перевірок платників податків; мінімізація адміністративного тиску на бізнес з боку ДФС [10]. Відтак, прибуток, що залишається на підприємстві не розподіленим, не потрапляє під оподаткування і може бути спрямований на розвиток бізнесу. Тому податок на виведений капітал повинен зіграти роль своєрідного каталізатора, який сприятиме залученню внутрішніх і зовнішніх інвестицій в українську економіку та зростанню обсягів збирання податку [11, 12].

За нових умов набирає актуальності порядок формування як об'єкта оподаткування, так і бази оподаткування, що становить основу податкової системи з будь-якого податку.

За базу оподаткування згідно зі статтею 23 ПКУ прийнято конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. База оподаткування і порядок її визначення встановлюються для кожного податку окремо [13].

Відповідно до статті 22 Податкового кодексу України *об'єктом оподаткування* можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [13].

Порівняння визначень *об'єкта оподаткування* за нормами чинного ПКУ і зазначеного проекту закону № 1185 наведено нижче.

Отже, з набуттям чинності нового закону не потрібно рахувати доходи і витрати підприємства з метою визначення об'єкта оподаткування, що спрощує процедури обліку і податкової звітності, його адміністрування і позитивно впливає на розвиток бізнесу.

Податковий кодекс України	Проект закону № 1185
П.п.134.1. Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу.	П.п.134.1.1. Операції з виведення капіталу; П.п. 134.1.2. Операції, прирівняні до операцій з виведення капіталу.

Порівняння визначень *бази оподаткування* за нормами чинного ПКУ і проекту закону № 1185 наведено нижче.

Податковий кодекс України	Проект закону № 1185
П.п.135.1. Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 цього Кодексу з урахуванням положень цього Кодексу.	П.п.135.1. Базою оподаткування є грошове вираження об'єкта оподаткування, розрахованого за правилами, визначеними цим розділом Кодексу. У разі здійснення операцій, які є об'єктом оподаткування, у формі, відмінній від грошової, базою оподаткування є вартість такої операції, визначена на рівні звичайної ціни.

Отже, визначення *бази оподаткування* ПВК є практично ідентичним, за виключенням категорії звичайної ціни, що має застосовуватися у разі здійснення бартерних операцій. Тому розглядати аналітичні позиції оподаткування доцільно на рівні *об'єкта оподаткування*.

Об'єкт оподаткування ПВК за новою методологією пропонується поділити на дві частини: дивіденди і операції, що прирівняні до операцій з виведення капіталу. Передбачається застосовувати різні ставки податку в залежності від типу операції – 5, 15, 20 % [1].

Основним елементом об'єкта оподаткування за досвідом Естонії, пропонується обрати дивіденди, які виплачуються на користь акціонерів, власників у грошовій формі та/або відмінній від грошової формі [1, 13]. Також оподатковуватимуться кошти та/або вартість майна, які повертаються (яке повертається) або виплачуються (у зв'язку з виходом зі складу учасників або акціонерів). Щодо державних підприємств, то їхні виплати у грошовій формі та/або у формі, відмінній від грошової на користь держави або органу місцевого самоврядування, також підлягатимуть оподаткуванню. Вочевидь, такі виплати законодавець вважає формою розподілу прибутку підприємства. З іншого боку, на наш погляд, оподатковувати платежі таких підприємств державі не зовсім доцільно, оскільки матиме ефект «оподаткування податку».

Окремо підлягатимуть податку кошти та/або вартість майна, які сплачуються (повертаються) в межах спільної діяльності у сумі, що перевищує суму коштів та/або вартість майна, наданих (наданого) у спільну діяльність та/або довірче

управління. Таке перевищення на практиці означає отримання внеску назад з приростом, який цілком логічно прирівняний до прибутку від спільної діяльності. Отже, законодавцем охоплено майже усі можливі варіанти виведення прибутків з бізнесу.

Другу групу об'єкта оподаткування представляють так звані *прирівняні операції*. До таких віднесено цілий ряд операцій платника податку. Зокрема, кошти, сплачені протягом податкового (звітного) кварталу на виконання боргових зобов'язань у вигляді процентів (за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО), страхових платежів, що перераховуються нерезидентам.

Серед об'єктів оподаткування зустрічаємо ті, які вже були такими за діючим законодавством: вартість майна, робіт, послуг, наданих неплатнику податку без висування вимог щодо компенсації його (їх) вартості (в тому числі безоплатно наданих товарів (робіт, послуг); фінансова допомога неплатнику податку без вимоги про повернення тощо [1].

Окремі нові об'єкти потребують не тільки зваженого управлінського рішення компанії до вигідності / не вигідності придбання активів, але й додаткового обліку фінансового результату. Наприклад, операція з придбання роялті у нерезидента. Адже, податку підлягає не сума сплаченого на користь отримувача платежу, а сума перевищення доходів від роялті над витратами [13], тобто прибутку від операції використання роялті. Облікове рішення буде не простим, оскільки потребує виділяти доходи від експлуатації роялті у складі інших доходів.

Відповідно до норм Господарського кодексу України, прибуток може бути розподілений, крім дивідендів ще на збільшення статутного капіталу і резервного капіталу підприємства [14]. Проте такі відрахування законодавці не планують включати до бази оподаткування.

Порівняння з досвідом Естонії. Естонія першою з європейських країн ввела у 2001 році ставку 0 % на податок на прибуток і ввела оподаткування розподіленого прибутку – виведений капітал. Тривалий час український фіскальний орган через це вважав Естонію офшорною зоною. Відповідно близько 400 компаній Естонії, які співпрацюють з компаніями України опинилися у списках «офшорників». Це передбачає необхідність подачі додаткової звітності і сплати додаткового податку. В результаті українським компаніям стало не вигідно працювати з естонськими контрагентами [15].

З часом ця ситуація уладналася за рахунок виключення рішенням КМУ Естонії зі списку офшорних зон. Спричинила таку ситуацію, на наш погляд, підміна понять з боку українських податкових чиновників – новий податок переплутали з низько податковими ставками. Напевно, це свідчить про рівень обізнаності наших податківців у міжнародному податковому законодавстві. На сьогодні аналог естонської моделі, за свідченням Д. Кривоблоцького [2] і О. Добровольського [3], засовують підприємства Латвії, Грузії. У порівнянні з досвідом Естонії норми з проекту українського законодавства щодо елементів об'єкта оподаткування ПВК виглядають таким чином (табл. 1).

Отже, як в естонській, так і в українській моделі збільшення статутного капіталу і резервного капіталу підприємства не оподатковуватиметься, хоча і виступає формою розподілу прибутку. При аналогічності елементів за змістом об'єкти оподаткування різних країн певною мірою відрізняються. Вітчизняна модель оподаткування охоплює більш широке коло виплат не господарської діяльності, які за діючої системи потрапляють у витратний механізм підприємства і

зменшують оподатковуваний прибуток. В Естонії виплати, не пов'язані з господарською діяльністю, чітко регламентовані: подарунки; благодійні внески; представницькі витрати. Такий підхід представляється більш прозорим і зрозумілим бізнесу.

Таблиця 1. Порівняння основних елементів об'єкта оподаткування податком на виведений капітал в Естонії і Україні

Естонія (діюча модель)	Україна (проект закону № 1185)
Дивіденди	Дивіденди у грошовій та не грошовій формах
Зменшення статутного капіталу	Операції з повернення часток капіталу
Виплати, не пов'язані з господарською діяльністю: - подарунки; - благодійні внески; - представницькі витрати.	Інші виплати в грошовій або негрошовій формі, які за своєю суттю є розподілом прибутку, але не оформлені у вигляді дивідендів
Витрати та платежі, які не пов'язані з діяльністю компанії	Виплати нерезидентам-пов'язаним особам відсотків, комісій, виплат за договорами позики, кредиту, іншим подібними договорами
Викуп акцій чи часток та виплати при ліквідації підприємств	Виплата фінансової допомоги (поворотної або безповоротної) неплатникам податку на прибуток; Виплата роялті; Заборгованість за поставлені товари; Безоплатна передача товарів; Виплата коштів неплатнику податку на розподілений прибуток.

Джерело: складено за [1, 2, 9]

Звітною формою в Естонії встановлено декларацію з розподіленого прибутку (форма 1 INF «Декларація отримувачів дивідендів та інших відрахувань з прибутку»). Складається і подається в електронній формі до Податкового Департаменту Естонії. При цьому естонське підприємство має бути зареєстровано як платник податку на розподілений прибуток і мати індивідуальний VAT номер. Аналогічну норму планують і в Україні. За обсягом і структурою декларація естонського підприємства складається з двох сторінок (розділів), що свідчить про ощадливий підхід до звітності з боку законодавця. Строк подачі - щомісяця до 20-го числа наступного місяця (за наявності оподатковуваних операцій) [3].

Визначення інформаційних джерел об'єкта податку. Порядок розрахунку податку на виведений капітал полягає в самостійному визначенні платником суми податку, що підлягають сплаті. Суттєво, що обов'язок нарахувати та сплатити податок як в Естонії, так і проекті закону № 1185, виникає у платника податку лише у разі здійснення операцій, перелік яких наведений в таблиці. Якщо операції відсутні, то й декларація не подається [9]. Такий підхід суттєво відрізняється від чинного і зменшує податковий тягар підприємства.

В проєкті закону і наявних публікаціях не визначено джерел інформації для формування об'єкта оподаткування з ПВК. Такі питання вирішуються як правило, в підзаконних актах Мінфіну України. Як свідчить практика останніх років, державний орган не обтяжує себе такою функцією і віддає питання інформаційного забезпечення з податків (крім ПДВ і акцизів) на рівень підприємства-платника. На наш погляд, не потрібно створювати окрему систему податкового обліку.

З позицій раціональності і мінімальної достатності доцільно використовувати дані з відповідних рахунків бухгалтерського обліку платника податку. Автори цієї статті вже описали в іншій статті [14] методику визнання і визначення інформаційних джерел об'єкта оподаткування податку на виведений капітал. Проте, в контексті поставленої проблеми потрібно ще обрати порядок визначення суми витрат з податку. Така сума складатиметься з фактично нарахованої суми податкового зобов'язання за звітний період і відображатиметься у податковій декларації. Витрати з податку дорівнюватимуть сумі податкового зобов'язання і визначатимуться як сума об'єкта оподаткування, помножена на ставку податку (5, 15, 20 %).

За нормами стандартів бухгалтерського обліку сума витрат з податку на прибуток відноситься на дебет рахунку 98 «Податок на прибуток», що означає зменшення чистого прибутку підприємства. За нових умов таке проведення не може бути адекватним, адже чистий прибуток не зменшується.

Більш доцільним представляється варіант зменшення нерозподіленого прибутку через використання субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» - дебетувати його на суму витрат з податку і кредитувати субрахунок 641.1 «Розрахунки з бюджетом по податку на виведений капітал». Такий варіант обліку відповідатиме сутності нового податку, коли дивіденди та інші порівнянні платежі вираховуються з прибутку, що переноситься на майбутні періоди, а не на звітний період.

Зміст декларації. Щодо моделі податкової декларації підприємства України, варто визначити її основні параметри: має подаватися за місячний податковий період за умов, що буде здійснена хоча б одна операція, яка є об'єктом оподаткування; в змістовній частині декларації доцільно зазначати назву операцій виведення капіталу, її код і суму, підводити підсумок, який і виступатиме базою оподаткування. Система кодування операцій має бути ув'язана з міжнародними підходами до кодування операцій з виведення капіталів в контексті запровадження системи BEPS (Base erosion and profit shifting).

Ставка оподаткування. Важливою складовою оподаткування виступає ставка податку. Законодавці пропонують такі ставки податку на виведений капітал: 15% - до операцій із виведення капіталу (дивіденди); 20% - до операцій, прирівняних до операцій із виведення капіталу (крім зазначених нижче операцій, що оподатковуються за ставкою 5%); 5% - до коштів, сплачених на виконання боргових зобов'язань пов'язаним особам – нерезидентам.

В Естонії з 2018 року застосовують ставку по формулі 20/80 від бази оподаткування. Наприклад, якщо оподатковувана сума становить 100 000 євро, то сума податку складатиме: $100\,000 \times 20 : 80 = 25\,000$ євро. Тобто фактично – 25 % [3].

З метою уникнення подвійного оподаткування для фізичних осіб-отримувачів дивідендів і інших виплат у звіт за формою № 1ДФ українському підприємству потрібно наводити інформацію про суми отриманих (нарахованих) доходів, що

обкладені податком на виведений капітал [10]. Це дозволить не оподаткувати зазначені доходи податком двічі – у підприємства і у отримувача коштів (доходів) фізичної особи.

Крім того, з метою забезпечення прозорості адміністрування податку доцільно за аналогією з естонським досвідом, передбачити автоматизований аналіз податкової інформації. Для цього під час здійснення операцій з неплатником податку, які є об'єктом оподаткування, в розрахункових документах платником податку зазначатиметься код операції. Порядок кодування має встановлювати Національний банк України. Групувана за кодами операцій інформація про кошти, перераховані платником податку неплатнику податку (без ідентифікації особи – неплатника податку, з яким була здійснена операція), надаватиметься контролюючим органам для співставлення з податковою звітністю в автоматичному режимі та відображатиметься разом з результатами порівняння в електронному кабінеті платника податку [8].

Висновки та пропозиції. В процесі дослідження проведено порівняння норм проекту закону України № 1185 від 29.08.2019 року про податок на виведений капітал щодо бази і об'єкта оподаткування з аналогом закону, що діє в Республіці Естонія. Виявлені суттєві відмінні нового податку від податку на прибуток підприємств України в частині об'єкта оподаткування. Запропоновано джерела інформації для формування нового об'єкта оподаткування на рівні відповідних рахунків бухгалтерського обліку платника податку, на яких відображаються операції з нарахування та виплат дивідендів і інших прирівняних виплат. Суму витрат з податку на виведений капітал доцільно відображати новим записом: за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 641.1 «Розрахунки з бюджетом по податку на виведений капітал», що відповідає сутності нового податку. Одержані результати можуть бути використані в процесі підготовки законопроекту до читання у Верховній Раді України та в Міністерстві фінансів під час розробки нормативних документів для застосування норм закону.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Проект Закону України № 1185 від 29.08.2019 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал та імплементації стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон».* URL: https://www.president.gov.ua/storage/j-files-storage/00/56/50/48b2f5275ae3b3e6113c5635d1add7a1_1520875099.pdf (дата звернення 10.11.19)
2. *Олег Добровольский.* Налог на выведенный капитал: за и против. URL: <https://www.jurliga.ligazakon.ua> (дата звернення 10.11.19).
3. *Денис Кривоблоцкий.* Ведение бухгалтерского учета в Эстонии: что необходимо знать? URL: <https://www.start-business-in-estonia.com/estoniya/buxgalterskii-uchet-v-estonii.html> (дата звернення 10.11.19)
4. *Калініченко З.Д.* Законопроект про введення податку на виведений капітал та можливі наслідки реформування корпоративного оподаткування. Право та державне управління. 2018. № 2 (31). С. 111–115.
5. *Савченко А. М., І.А. Гудим.* Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 11. С.66-69.
6. *Ольшанська М.В., Жирнова А.О.* Податок на виведений капітал як вирішення проблем оподаткування прибутку підприємств. Науковий вісник Ужгородського Університету. Вип. 1 (53), 2019. С. 237-243.
7. *Малишкін О., Шкуліпа А.* Податок на виведений капітал: обліково-звітний аспект. Облік і фінанси, № 4, 2019. С. 29-36.

8. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС : монографія [О.І. Малишкін, К.В. Безверхий, І.С. Ковова, С.М. Семенова, С.М. Шуляренко, В.П. Карєв]; за наук. ред. О.І. Малишкіна; ДУІТ.К.: «АртЕк», 2018. 418 с.
9. Топтунова І. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. Європейський інформаційно-дослідницький центр. 2016. 32 с.
10. Пояснювальна записка до проекту Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал". URL: <https://rada.gov.ua> (дата звернення 12.11.19)
11. Податок на виведений капітал: варто чи ні? Економічна правда. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2018/11/6/642318/> (дата звернення 12.11.19)
12. FAQ про податок на виведений капітал. URL: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/06/FAQ-Exit_Capital_Tax.pdf (дата звернення 10.11.19)
13. Податковий кодекс України. URL: <https://www.google.com/search?q=81> (дата звернення 15.11.19).
14. Господарський кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 15.11.19)
15. Налоги в Эстонии. URL: <https://www.jurliga.ligazakon.ua> (дата звернення 15.11.19)

REFERENCES

1. Projekt Zakonu Ukrainy № 1185 vid 29.08.2019 roku «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo zaprovadzhennia podatku na vyvedenyi kapital ta implementatsii standartiv protydii rozmyvanniu podatkovoi bazy ta vyvedennia prybutku za kordon». available at: https://www.president.gov.ua/storage/j-files-storage/00/56/50/48b2f5275ae3b3e6113c5635d1add7a1_1520875099.pdf (accessed 10 Nov 2019).
2. Oleh Dobrovolskyi (2018), Nalog na vyvedennyi kapital: za i protiv. available at: <https://www.jurliga.ligazakon.ua> (accessed 10 Nov 2019).
3. Denys Kryvoblotskyi (2018), "Conducting accounting in Estonia: what it is necessary to know?", available at: <https://www.start-business-in-estonia.com/estoniya/buxgalterskii-uchet-v-estonii.html> (accessed 10 Nov 2019).
4. Kalinichenko, Z.D. (2018), "Draft law on the introduction of tax on withdrawn of capital and the possible consequences of corporate tax reform". *Pravo ta derzhavne upravlinnia*, vol. 2 (31). pp. 111-115.
5. Savchenko, A M. and Hudym, I.A. (2018), "Comparative analysis of income tax and tax on the shown out capital: modern realities and prospects". *Investysii: praktyka ta dosvid*, vol. 11. pp. 66-69.
6. Olshanska, M.V. and Zhynova, A.O. (2019), "Exit Capital Tax as a solution to the problems of corporate profit taxation" *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho Universytetu*. vol. 1 (53). pp. 237-243.
7. Malyskin O.I. and Shkulipa A.O. (2019), "Exit Capital Tax: the accounting and reporting aspect". *Oblik i finansy*, vol.4. pp. 29-36.
8. Malyskin, O.I. Bezverkhyy, K.V. Kovova, I.S. Semenova, S.M. Shulyarenko, S.M. and Karyev, V.P. (2018), *Harmonizatsiya bukhgalters'koho obliku ta opodatkuvannya na pidpryemstvakh Ukrayiny v konteksti normatyviv YES : monohrafiya* [Harmonization of accounting and taxation at Ukrainian enterprises in the context of EU standards: monograph], Derzhavnyy universytet infrastruktury ta tekhnolohiy, ArtEk, Kyiv, Ukraine.
9. Taptunova I. (2016), "Transformation of corporate profit tax in the exit capital tax". *Yevropeiskiy informatsiino-doslidnytskyi tsentr*. p. 32.
10. Poiasniuvalna zapyska do proektu Zakonu Ukrainy "Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo podatku na vyvedenyi kapital". available at: <https://rada.gov.ua> (accessed 12 Nov 2019)
11. Exit Capital Tax: worth it or not? *Ekonomichna Pravda*. available at: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2018/11/6/642318/> (accessed 10 Nov 2019).
12. FAQ on exit capital tax. available at: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/06/FAQ-Exit_Capital_Tax.pdf (accessed 10 Nov 2019).
13. Tax Code of Ukraine, available at: <https://www.google.com/search?q=81> (accessed 15 Nov 2019).
14. The Commercial Code of Ukraine, available at: <https://zakon.rada.gov.ua> (accessed 15 Nov 2019).
15. Taxes of Estonia, available at: <https://www.jurliga.ligazakon.ua> (accessed 15 Nov 2019).

Александр Малышкин, д.э.н.

(профессор каф. «Учет и налогообложение», Государственный университет инфраструктуры и технологий)

Анна Шкулипа,

(магистр специальности «Учет и налогообложение», Государственный университет инфраструктуры и технологий)

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ОБЪЕКТА НАЛОГА НА ВЫВЕДЕННЫЙ КАПИТАЛ

В статье на основе публикаций в отечественных и зарубежных изданиях и собственных исследований авторов показаны особенности формирования объекта и базы налога на выведенный капитал, который возможен к внедрению в Украине. Проанализированы различия объекта и базы в действующем законодательстве, и в проекте нового закона. Перспективно определены элементы объекта нового возможного налога и источники их формирования в бухгалтерском учете. Как вариант решения новой проблемы для Украины исследован опыт Республики Эстония по объекту и порядку расчета обязанностей по налогу на выведенный капитал. Предложен порядок представления в декларации данных о расходах по налогу на выведенный капитал на основании информации бухгалтерских счетов предприятия-плательщика. Все результаты могут быть использованы в процессе доработки законопроекта о налоге на выведенный капитал и при разработке подзаконных актов Министерством финансов Украины.

Ключевые слова: налог на выведенный капитал, база налога, объект налога, учет налога на выведенный капитал, налоговая отчетность.

Alexander Malyshkin, Doctor of Economics

(Professor of Accounting and Taxation Department, State University of Infrastructure and Technologies)

Anna Shkulipa,

(Master's Degree in Accounting and Taxation, State University of Infrastructure and Technologies)

FEATURES OF FORMATION OF THE TARGET OF THE EXIT CAPITAL TAX

The article deals with the peculiarities of the formation of the object of the exit capital tax. The possibility of introducing such a tax in Ukraine is envisaged by bills submitted to the Verkhovna Rada of Ukraine in 2018 and 2019. Elements of a possible tax base and sources of its formation in accounting are prospectively analyzed. The Estonian Republic's experience with the introduction of the exit capital tax has been explored as a solution to a new problem for Ukraine.

The procedure for disclosure of data in the declaration on the exit capital tax based on the payer's accounting data is proposed. It is substantiated that it can be used in the

process of finalization of the draft law on the exit capital tax and in the development of by-laws by the Ministry of Finance of Ukraine.

The algorithm of formation of the tax base in the accounting registers and reflected in tax reporting is proposed. Changes in tax rules have also been shown to effect on financial reporting indicators of enterprises and to disclose its tax expenditures. It is proposed to divide the tax base into two parts: dividends and transactions equivalent to exit capital. It is proposed to apply different tax rates depending on the type of transaction, namely 5, 15, 20%.

The feather of paying exit capital tax is determined. This feature only requires tax to be charged and payable in the event of taxable transactions, and not on a regular basis, as is the case with other taxes. It is suggested to use accounting data as sources of information for the enterprise declaration. It is justified that these accounts should be formed on a cash basis, namely related to transactions for payment of taxable expenses.

Two options for attributing the amount of tax expenditures, namely, to reduce the dividends of shareholders (participants) or the profit of the enterprise are considered. It is justified that the second option is preferable. It is shown that unresolved issues of methodological provision of the new tax can cause dissatisfaction with taxpayers. This is due to changes in taxation and deterrence in their business activity. It can also have a negative impact on the country's business environment.

Keywords: exit capital tax, tax base, target of tax, accounting of exit capital tax, tax reporting.