

ЗМІСТ

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	5
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1	
УДОСКОНАЛЕННЯ РЕГУЛЮЮЧОЇ	
І СТИМУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЙ ПОДАТКІВ	10
1.1. Оптимізація елементів правового механізму ПДВ	20
1.2. Еластична ставка податків як стимул детінізації економіки	32
1.3. Оптимізація податкових ставок у системі державного регулювання економіки	42
1.3.1. Еластична ставка ПДВ як спосіб підвищення конкурентоспроможності продукції	48
1.3.2. Еластична ставка податку на прибуток – стимул інноваційної спрямованості виробництва	55
1.3.3. Еластична ставка єдиного соціального внеску – стимул легалізації доходів	64
РОЗДІЛ 2	
ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	
ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ	71
2.1. Принцип «витягнутої руки» для цілей оподаткування: спосіб визначення і закріплення в законодавстві	84
2.2. Правові засоби протидії ухиленню від сплати податків	101
2.3. Усунення протиправних податкових правовідносин між платниками податків шляхом застосування спеціальних ПДВ-рахунків	118

РОЗДІЛ 3	
ПРАВОВІ ЗАСОБИ ВПЛИВУ НА СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК	127
3.1. Стратегія комплексного захисту вітчизняного товаровиробника засобами податкового права	127
3.2. Правове регулювання приватизаційних процесів	143
3.3. Правове регулюванню відносин між державою та майбутнім власником об'єкта приватизації	149
3.4. Правове регулювання податкових пільг	159
РОЗДІЛ 4	
ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ	166
4.1. Податкове регулювання інноваційної політики України	177
4.2. Інновація як засіб сталого розвитку держави	187
4.3. Митна політика і конкурентоспроможність вітчизняних товарів	203
4.4. Правові аспекти науково-технічної політики України	212
РОЗДІЛ 5	
ПРАВОВІ АСПЕКТИ РЕГУЛЮВАННЯ ДОХОДІВ В УКРАЇНІ	217
5.1. Політика регулювання доходів засобами податкового права	217
5.2. Податковий механізм реформування інституту заробітної плати	234
5.3. Інтелектуальний капітал у структурі доданої вартості	247
ВИСНОВКИ	256
ЛІТЕРАТУРА	261

ВСТУП

Побудова задекларованої у ст. 1 Конституції України демократичної, соціальної і правової держави можлива лише за умови ефективної фінансової діяльності держави, надзвичайно важливу теоретичну і практичну основу якої складає податкова система країни. Удосконалення правового регулювання податкових відносин тісно пов'язане зі створенням дієвого механізму управління фінансовою діяльністю держави та ефективною системою регулювання і контролю податкових операцій. Податкова система виступає головним інструментом впливу держави на розвиток господарства, визначення пріоритетів економічного і соціального розвитку. Зміна пріоритетних функцій податкової системи вимагає створення механізмів впливу, втілення їх через інструменти податкового права. Для забезпечення економічного розвитку необхідно посилити регулюючу і стимулюючу функції податків. Перевагу слід надавати автоматичним регуляторам, позбавленим суб'єктивного впливу. Добре, якщо такі регулятори будуть ще й індивідуальними для окремо взятого товаровиробника.

З підвищенням рівня лібералізації економіки і зовнішньої торгівлі багато країн використовують податки для здійснення протекціонізму. Запроваджуючи диференційовані й еластичні ставки податку на додану вартість, на прибуток і податок на доходи фізичних осіб, вводимо елемент податкової конкуренції: у такий спосіб може бути реалізовано протекціоністський захист вітчизняного виробника.

Дослідженням проблем податкового регулювання у вітчизняній та зарубіжній юридичній науці займалися: В. Андрущенко, І. Бабін, А. Берлач, А. Бесчеревних, Ю. Бисага, А. Бризгалін, Л. Вакарюк, В. Вишневський, Л. Воронова, Я. Греца, О. Єськов, Т. Єфименко, С. Запольський, Р. Жарко, Т. Каменська, О. Кірш, А. Козирін, В. Крисоватий, М. Кучерявенко, П. Лайко, І. Майбуров,

С. Міщенко, О. Музика-Стефанчук, П. Пацурківський, А. Пігу, М. Піскотін, Н. Пришва, О. Рябченко, Д. Серебрянський, М. Сідак, А. Соколовська, Л. Тарангул, Л. Федоришин, М. Хімичева, А. Худякова, С. Ципкін, Т. Юткіна та ін.

Незважаючи на цінність і актуальність проведених досліджень, зберігається необхідність обґрунтування теоретико-методичних положень та практичних рекомендацій щодо вдосконалення податкового стимулювання соціально-економічного розвитку України.

Відсутність цілей податкового регулювання позначається на законодавстві про податки і збори, практиці оподаткування, породжує безліч проблем практичного і теоретичного характеру. До них, зокрема, відносяться: поняття податків, їх сутність і призначення, способи правового регулювання податкових відносин, методи і принципи оподаткування, суб'єктний склад податкового права, податкова правосуб'єктність. Наочним свідченням зазначених проблем є наявність тіньового сектори економіки, розміри якого зіставляювані з легальним сектором.

Податковий кодекс України об'єднав в єдиному документі існуючі закони про податки і збори та вирішив деякі проблеми кодифікації податкового законодавства. Однак він не справляє враження цілісного документу, який комплексно вирішує всі проблеми, пов'язані з оподаткуванням. Усі податки розглядаються окремо, незалежно один від одного, хоча і мають єдину базу оподаткування і єдине джерело сплати – додану вартість. Жоден бюджет України не затверджувався без внесення змін у Податковий кодекс з порушенням передбачених термінів. Така практика законодавця підриває статус Податкового кодексу як зобов'язального документу.

Податковий кодекс практично не містить механізмів регулювання економіки, не вирішує проблем, пов'язаних зі спрямуванням економіки на інноваційний шлях розвитку, не передбачає дієвих механізмів адміністрування податків, не враховує особливостей економіки, матеріального становища і менталітету народу, правосвідомості і правової культури. Існуючі проблеми не можна вирішити, посилюючи адміністративний контроль

за справлянням податків. Низький рівень податкової культури суб'єктів податкових правовідносин виключає можливість налагодити дієвий контроль за справлянням податків і своєчасним відшкодуванням ПДВ.

Потребує кардинальних змін політика регулювання доходів. Тут і недосконалість законодавства про оподаткування доходів фізичних осіб, і відверте ігнорування законів, і приховування від оподаткування особливо великих доходів, трансформація оподатковуваних доходів в іншу форму доходів, які не підлягають оподаткуванню або оподатковуються за зниженою ставкою, тіньове виробництво і тіньовий фонд оплати праці в легальному секторі економіки, затримки з виплатою зарплати й ін.

Ніяка політика не може бути ефективною, якщо відсутні дієві механізми її здійснення. Щодо податкової політики такими механізмами є нові підходи до адміністрування податків, нові процедури визначення і обчислення податкової бази та нові автоматизовані способи справляння і контролю. Повноцінний аналіз функцій податкового законодавства не можливий без включення єдиного соціального внеску, базою якого є фонд оплати праці.

Такий далеко не повний перелік обставин, що обумовлюють актуальність питання вивчення проблематики, пов'язаної з правовим регулюванням, оптимізацією оподаткування послугував підставою для вибору напрямку дослідження. Оскільки сфера проблем, охоплених тематикою монографії, досить широка, акцент зроблено на теоретичному дослідженні окремих питань, що стосуються правової сутності оптимізації оподаткування і меж її здійснення, а також на правовому аналізі деяких положень діючого законодавства, що регулюють застосування найбільш розповсюджених правових механізмів оптимізації оподаткування і практики їхнього правозастосування. Максимальне посилення регулюючої і стимулюючої функцій податків та єдиного соціального внеску спрямоване на забезпечення переходу економіки на інноваційний шлях розвитку. Одночасно збережена гранично допустима оптимізація фіскальної функції.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні правової концепції оптимізації податкової системи України, заснованої на посиленні регулюючої і стимулюючої функцій податків, для забезпечення переходу економіки на інноваційний шлях розвитку.

Відповідно до поставленої мети автор вирішує конкретні завдання:

- спираючись на юридичне визначення податку і його функціональну характеристику, виявляє методи правового регулювання господарської діяльності, які забезпечують узгодження інтересів держави, капіталу і найманих працівників;
- пропонує способи автоматичної маніпуляції розміром ставок єдиного соціального внеску, податку на прибуток і ПДВ залежно від величини податкової бази;
- визначає напрямки оптимізації оподаткування: запровадження граничних цін, спосіб віднесення сум до податкового кредиту та спосіб відшкодування ПДВ;
- обґрунтовує спосіб автоматизованого нарахування, справляння і відшкодування ПДВ;
- виявляє нові способи стимулювання інноваційної діяльності;
- розробляє пропозиції, спрямовані на удосконалення діючого законодавства про податки і збори.

Законодавчу базу роботи складають закони та нормативні акти України й іноземних держав станом на 1 січня 2018 року.

Автор висловлює щирі вдячність рецензентам:

доктору юридичних наук, професорові Зозулі Ігорю Вікторовичу;

доктору юридичних наук, професорові Нікітенку Олександрю Івановичу;

доктору юридичних наук, професорові Макушеву Петру Васильовичу.

Врахування конструктивних зауважень та пропозицій рецензентів дозволило суттєво покращити роботу.

Ігор Пирога

Вересень 2018 р.
м. Ужгород

РОЗДІЛ 1

УДОСКОНАЛЕННЯ РЕГУЛЮЮЧОЇ І СТИМУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЙ ПОДАТКІВ

Податок як форма примусового вилучення частини сукупного доходу суспільства в бюджет держави відображає всі переваги і недоліки конкретного економічного простору і конкретної системи державного устрою і управління [1, с. 15]. Податки визначаються джерелом, що забезпечує формування фінансових ресурсів для реалізації основних функцій держави, інструментом керуючого впливу, який дозволяє організувати процеси розподілу створеного суспільством доходу.

Держава формує податкову систему, виходячи зі своїх інтересів. По-перше, вирішуються завдання бюджетного характеру та формування бюджетних, позабюджетних фінансових фондів спеціального (цільового) призначення. По-друге, через податкову систему держава впливає на економіку, проводить ту або іншу політику економічного зростання, інвестицій, дотацій та соціальної орієнтації; система податків використовується державою як регулюючий інструмент, інструмент управління економікою, як важлива частина господарського механізму [2].

Необхідність трансформації податкової системи України актуалізується в умовах уповільнення темпів соціально-економічного розвитку України і падіння рівня життя населення. Зниження обсягів реального ВВП негативно позначається на наповненні бюджету. Серед об'єктивних критеріїв такого зниження зазначимо такі: скорочення обсягів промислового виробництва та інвестиційної активності через зруйновану або окуповану внаслідок військової агресії Російської Федерації матеріально-технічну базу та інфраструктуру; високий рівень

знос основних засобів і, як наслідок, низьку продуктивність праці, широкі можливості ухилення від сплати податків внаслідок прогалин у податковому законодавстві та корупції у фіскальних органах, масштабне тіньове виробництво і тіньовий фонд оплати праці. Для виконання своїх функцій податкова система потребує радикального удосконалення, особливо бюджетоутворюючих податків: податку на додану вартість, на прибуток і на доходи фізичних осіб.

Необхідність проведення радикальної податкової реформи вже давно назріла. Потреба суттєвих змін у податковій системі очевидна для політиків, економістів, бізнесменів та науковців. Відсутність реальних зрушень у цій сфері засвідчує надзвичайну складність та комплексність цієї проблеми. Важко узгодити податкову реформу з поточними завданнями економічної політики, які потребують щоденного вирішення. Питання реформування системи оподаткування України досліджували українські науковці: В. Андрущенко [3], Т. Василькова [4], С. Гасанов [5], В. Геєць [6], Т. Єфименко [7], І. Луніна [8], В. Попович [9] та інші.

Теоретичний аналіз впливу різних податків на поведінку економічних суб'єктів, нагромаджений країнами з ринковою економікою досвід дозволяють сформулювати систему досить загальних вимог, яким має відповідати раціональна податкова система [10]. Одним із принципів оподаткування є достатність надходжень податків до бюджету країни. Податкова система має бути сформована так, щоб забезпечувати покриття витрат, які фінансуються за рахунок податків.

Нестача податкових надходжень визначає розмір дефіциту бюджету. Покриття бюджетного дефіциту за рахунок інших джерел надходження можливе лише в певних межах і пов'язане з низкою негативних наслідків. Одним із таких джерел є випуск урядових цінних паперів, що створює конкуренцію за кредитні ресурси для реального сектора економіки, а отже, веде до зниження доходів бюджету в майбутньому. Відбувається не тільки пряме витіснення приватних інвестицій, але й зростають процентні ставки по кредитах, що додатково призведе до

збільшення витрат на обслуговування внутрішнього боргу. Хронічний бюджетний дефіцит створює проблеми для залучення зовнішніх позик, які надаються під нереально високим відсотком. Зростання зовнішнього боргу і витрат на його обслуговування скорочує можливості фінансування майбутніх державних витрат. Використання кредитів НБУ (емісії грошей) для покриття бюджетного дефіциту стає додатковим джерелом інфляції. Названі джерела фінансування дефіциту бюджету вкрай не бажані для країн перехідної економіки, тому дотримання принципу достатності є для України особливо актуальним.

Для збільшення податкових надходжень, як відомо, існують такі принципові можливості:

- 1) розширення бази оподаткування;
- 2) підвищення податкових ставок;
- 3) запровадження нових податків;
- 4) скорочення масштабів тіньової економіки.

Можливості мобілізації додаткових коштів до бюджету країни за рахунок підвищення фіскального тиску (розміру податкових ставок) доволі обмежені. Що стосується введення нових податків, то в олігархічній економіці України є непогані перспективи.

Згідно з дослідженням американської неурядової організації Global Financial Integrity, з 2004 по 2013 роки з України нелегально вивезли 116,762 мільярдів доларів США¹. Найбільші обсяги вивезеного капіталу припадають на 2008-2013 рр.: у 2008 – 16,922; у 2009 – 10,574; 2010 – 13,843; у 2011 – 17,949; у 2012 – 21,001; у 2013 – 13,911 млрд доларів США відповідно. За обсягом вивезеного капіталу Україна знаходиться на 14 місці серед 149 країн.

Відплив капіталу спричиняє зменшення бази оподаткування за рахунок не тільки зниження податків на доходи, але й, насамперед, звуження можливостей модернізації та розвитку виробництва. Усі ці, негативні для бази оподаткування, наслідки скорочують можливості фінансування державних витрат. Тому при

¹ URL: <http://www.gfintegrity.org/report/illicit-financial-flows-from-developing-countries-2004-2013/>

формуванні податкової системи необхідно враховувати можливість відпливу капіталу і створювати умови для залучення мобільного капіталу й мобільних технологій, що повною мірою стосується і кваліфікованих фахівців.

Для обмеження витоку капіталу пропонується запровадити новий податок «на вивіз капіталу» за ставкою 30%. Податок «на вивіз капіталів» (exit tax) може застосовуватися або як окремий податок, або як особливий режим в рамках податку на доходи фізичних осіб. Наприклад, у Франції – це особливий податок, який застосовується до нереалізованого приросту капіталу (приріст біржової ціни акцій компанії) у тому разі, коли власність на пакет акцій чи інших цінних паперів переміщується за межі країни.

В Україні також доцільно запровадити окремий податок. Більшість компаній веде бізнес в Україні через дочірні компанії, а материнська компанія зареєстрована в офшорах, або офшорна компанія використовується як посередник при закупівлі факторів виробництва і/або продажах готової продукції. Ця схема дозволяє всі прибутки вивести в офшори.

Платниками податку «на вивіз капіталу» слід визначити усіх резидентів України, а також нерезидентів, якщо кінцевим бенефіціаром материнської офшорної компанії є громадянин України або встановити особу бенефіціарного власника неможливо. Термін «кінцевий бенефіціарний власник» вживається у значенні, наведеному в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

Якщо компанія не представляє даних про своїх власників і не бажає отримувати українську реєстрацію, ведучи бізнес на території України (в тому числі і через «дочірні компанії»), то прибутки такої компанії (з джерелом походження в Україні) підлягають додатковому оподаткуванню податком «на вивіз капіталу». Податок справляється також у випадку переміщення власності (пакет акцій, майновий комплекс тощо) за межі України.

Податок не справляється, якщо реалізується майно, яке належить державі.

Іноземні компанії, бенефіціарний власник яких відомий, вивозять одержані прибутки без сплати податку «на вивіз капіталу», але з них утримується податок на репатріацію². Утримувати податок на репатріацію з доходів нерезидентів-юросіб повинні резиденти (або постпредставництва), які виплачують їм доходи з джерел походження з України згідно з пп. 141.4.2 ПКУ.

В олігархічній економіці України особливо актуальним є введення «податку на великі статки» (net worth tax). Ставки цього податку – прогресивні й, зазвичай, не перевищують 1-1,5%. Об'єктом оподаткування є вартість тільки чистих активів платника податків, але обов'язково всіх його активів, де б вони не знаходилися – в країні його проживання чи за кордоном. Особливе значення цього податку полягає в тому, що на великих власників покладається обов'язок регулярно декларувати свої майнові активи. Встановлюється відповідальність за приховування відомостей і штрафні санкції за недоплату податків.

Величезним резервом для розширення податкової бази є істотне скорочення масштабів тіньової економіки, обсяги якої, за різними оцінками, сягають 40-50% ВВП. Важко уявити, що за наявної армії різноманітних контролюючих органів половина економіки функціонує в тіні.

Насправді «тіньова економіка» – поняття ширше: вона включає не тільки власне тіньове виробництво (яке податкові органи не відстежують), але й легальний сектор, у якому податкові надходження значно менші ніж передбачено законодавством. Так, у 2017 році Міекономіки прозвітувало про досягнутий розмір середньої заробітної плати, яка з урахуванням реального щомісячного індексу інфляції становила 7617,39 грн. Якби з цієї суми був сплачений єдиний соціальний внесок (ЄСВ) за ставкою 22%, як передбачає Закон України «Про збір та облік єдиного внеску

² Податковий кодекс України не містить поняття «податок на репатріацію», однак на практиці ним називають податок на доходи нерезидентів з джерел походження з України.