Б.І. Малашонок, ген.директор виробничої фірми «Тайм»
Член-кор. Академії будівництва України
Г.А. Володимирський, економіст

ДИФЕРЕНЦІЙОВАНИЙ ПОДАТОК З РЕАЛІЗАЦІЇ ЯК УМОВА ЗРОСТАННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

У статті проаналізовано макроекономічні процеси, що відбуваються в Україні. Пропонується реформувати податкову систему шляхом заміни податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств на диференційований податок з реалізації, збільшивши при цьому надходження в бюджет і соціальну сферу та зменшивши податкове навантаження на платників податку.

The macroeconomic processes that take place in Ukraine are analyzed. The reformation of Ukrainian tax system by changing VAT and Profit tax for differentiated realization tax is suggested to increase incomes to budget and social sphere and to decrease the tax pressure for tax-payers.

Ключові слова: диференційований податок з реалізації, податкова система, податкове навантаження

Keywords: differentiated realization tax, tax system, tax pressure.

У сучасних ринкових умовах кожна країна намагається підтримувати розвиток вітчизняного виробництва, соціальний розвиток, які є безпосередніми функціями держави в ринкових умовах господарювання. Державна політика розвинених країн спрямована в першу чергу на технологічний розвиток та зростання конкурентоспроможності економіки в цілому. Для цього необхідною умовою є стимулювання розвитку виробництва, зокрема економічно розумною та обґрунтованою податковою політикою. Якби Україна не йшла шляхом запозичення зарубіжних моделей системи оподаткування, а прийняла в 1993 році перехідну модель, що базується на реальній економічній ситуації, в якій ми опинилися після розпаду СРСР, то сьогодні наша економіка і рівень життя були б набагато ближче до європейського рівня.

Як відомо, підприємство може розвиватися за рахунок банківських кредитів, інвестицій або власного прибутку. Але плата за кредити у нас традиційно висока, інвестиції занадто ризиковані, а прибуток з 1993 р. багаторазово оподаткований. В результаті ми маємо неконкурентоспроможні товари, великі енерговитрати на виробництво і високу собівартість продукції.

Згідно з даними Державного науково-дослідного інституту інформатизації та моделювання економіки тіньовий ВВП в передкризовому 2007 році склав 39% сумарного показника роботи економіки. Розмір тіньової зарплати зрівнявся з офіційною зарплатою. Згідно з даними Державної служби статистики України сума фонду оплати праці в Україні в 2011 році склала 521, 06 млрд. грн.

Виправити положення, при збереженні в якості основи системи оподаткування податок на прибуток підприємств (ПНП) та податок на додану вартість (ПДВ), навіть шляхом зменшення розмірів цих податків, вже просто неможливо. Доказом служить той факт, що після зменшення ПДВ з 28% до 20% і ПНП з 30% до 23% тіньовий сектор продовжує процвітати.

В даний час ми маємо складне податкове законодавство, запозичене у економічно потужної сучасної Європи. Сотні законів, постанов, розпоряджень та інструкцій у сфері оподаткування, які протягом багатьох років приймаються в Україні, ніяк не поліпшили економічну ситуацію. Новий Податковий Кодекс, на відміну від очікувань та прогнозів, виявився таким, що повністю зберіг існуючу базу оподаткування, а прийняті зміни не усувають причину проблеми. Відповідно до статті 8.1.5. нового Податкового Кодексу: «Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку: ... на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів...» за таких умов стає очевидним, що невигідно займатися модернізацією основних засобів, якщо за це треба заплатити 20% ПДВ і 23% НПП.

Таким чином, встановлені «Правила гри» між Державою та Платником податків не підходять для економіки нашої країни. З упевненістю можна сказати, що існуюча податкова система виявилася несумісною з економічним базисом країни і фактично гальмує розвиток економіки.

Головною метою статті є розробка пропозицій щодо формування механізму сприяння виходу економіки України з тіньового сектора і відродження стимулів до розвитку виробництва. Для цього пропонується ввести диференційований по галузях економіки і промисловості податок з реалізації (ДПР). Під ДПР розуміється податок на вартість реалізованої продукції (товарів, послуг), який вводиться замість ПДВ і ПНП. Всі інші податки залишаються без змін. Розділи в Податковому Кодексі присвячені ПДВ та ПНП пропонуємо замінити на один під назвою «Диференційований податок з реалізації». При цьому бюджет країни за короткий час зросте не на відсотки, а в рази. Така впевненість базується на результатах двох значних експериментів:

1) результат 1 – Європа. Протягом 25 років (1945-1970 р.р.) 15 європейських країн, застосовуючи податок з реалізації, досягли найвищого рівня розвитку своїх економік, поки не постали перед проблемою перевиробництва.

2) результат 2 - Україна. Протягом 2-х років (1999-2001 р.р.) 32 підприємства легкої та деревообробної промисловості Чернівецької обл., (з яких половина були збитковими), працювали в рамках економічного експерименту, згідно з Указом Президента та Законом України, використовуючи податок на реалізацію у розмірі *9%* замість ПДВ та ПНП (розробник проекту Закону - співавтор цієї статті). За перші 12 місяців роботи учасники експерименту отримали наступні результати:

- обсяг виробництва продукції збільшився на 38,1%, а балансовий прибуток збільшився в 2 рази;
- середньомісячна зарплата збільшилася на 28,3%;

- сплачено бюджетних податків більше на 21,1%;
- витрати на модернізацію виробництва зросли у 12 (!) разів.

Вся податкова звітність вміщувалася на одній сторінці і стала прозорою. Можливість помилитися у звітній документації, та час на перевірку такого підприємства фіскальними органами зменшилися в десятки разів. У 2001 році представники різних галузей стали просити поширити експеримент і на них. Адже, у країнах що розвиваються, або з перехідною економікою, головним інвестором є самі підприємства, а не банки з високою процентною ставкою. Саме тому прибуток підприємств у таких країнах не повинен прямо обкладатися податком.

Звичайно, важко зробити крок назад, дивлячись на динаміку розвитку економіки високорозвинених країн. А перехід на податок з реалізації, по відношенню до сучасних теорій оподаткування, є, в деякому розумінні, кроком назад. Проте, в наших умовах такий тимчасовий відступ зробити просто необхідно. Запропонована концепція обговорювалася на конференціях, семінарах і круглих столах, що проводилися Європейським Університетом, Державною податковою адміністрацією, Національного університету імені Тараса Шевченка та ін.

При ДПР об'єктом оподаткування буде вся виручка від продажу товарів і послуг. Більш прозорого податку не існує. При запровадженні податку з реалізації прагнення керівників підприємств до завищення собівартості продукції для зменшення податків змінюється у протилежний бік: на прагнення до зменшення собівартості для збільшення різниці між виручкою і витратами. Інтереси виробників, нарешті, співпадуть з інтересами держави! При цьому зникає головна причина відходу в тінь, почнуться позитивні зміни в психології підприємців, а значить і поворот до оздоровлення економіки в цілому. При такій зміні «правил гри» отриманий прибуток податком прямо не обкладається, і тому значна його частина буде вкладатися в розвиток і модернізацію виробництва з метою зниження собівартості і збільшення прибутку. У підприємств, нарешті, почнеться реальне зростання власних обігових коштів. Підприємства, що показували в звітності збитки, перейдуть в категорію «гарантованих платників податку». Внаслідок цього, тіньовий сектор, що має на меті уникнути сплати ПДВ і ПНП, перестане існувати, тому що зникне причина яка його провокує. Якщо в галузі існують підприємства, в яких склад собівартості або прибутковість різко відрізняються від середньогалузевої, то у держави завжди залишається в руках такий ефективний важіль «відновлення справедливості», як введення акцизів. В якості головної умови при переході від діючої системи до пропонованої ми поставили збереження поточного обсягу надходжень до бюджету від ПДВ і ПНП в момент переходу.

Для об'єктивного розрахунку ДПР проаналізовано макроекономічні показники по Україні, опубліковані Держкомстатом. В табл.1 представлені статистичні дані щодо реалізації товарів і послуг в Україні і розподілу доходів від реалізації за 2006-2011 рр.

Таблиця 1. Розподіл доходів від реалізації товарів і послуг в Україні за 2006-2011 рр. (млрд.грн.)

Найменування статті	2006	% від реалі-зації	2007	% від реалі-зації	2008	% від реалі-зації	2009	% від реалі-зації	2010	% від реалі-зації	2011	% від реалі-зації
Реалізація товарів і послуг	1252,2	100	1651,0	100	2196,1	100	2072,6	100	2516,7	100	3064,6	100
Валова додана вартість	544,1	43,5	720,7	43,7	948,1	43,2	913,4	44,1	1082,6	43,0	1316,6	43,0
У тому числі: Податок на додану вартість	47,5	3,8	59,4	3,6	92,1	4,2	84,6	4,1	86,3	3,4	132,2	4,3
Податок на прибуток підприємств	25,4	2,0	34,0	2,1	47,9	2,2	33,1	1,6	40,4	1,6	55,2	1,8
заробітна плата	205,1	16,4	279,0	16,9	366,4	16,7	365,3	17,6	459,2	18,2	521,1	17,0
пенсійний збір	72,2	5,8	101,4	6,1	143,5	6,5	148,4	7,2	183,6	7,3	197,6	6,4
-в т.ч. власні кошти	54,3	4,3	75,5	4,6	101,9	4,6	99,8	4,8	119,3	4,7	139,2	4,5
прибуток підприємств	76,3	6,1	135,9	8,2	57,91	2,6	-42,4	-2,0	54,4	2,2	113,9	3,7
Інші витрати (др. податки, доходи засновників і т.д.)	117,7	9,4	111,1	6,7	289,3	13,2	324,5	15,7	259,2	10,3	296,6	9,7
Матеріальні та прирівняні до них витрати (в т.ч. уявні)	708,1	56,5	930,3	56,3	1248,0	56,8	1159,2	55,9	1434,1	57,0	1748,0	57,0

Спробуємо співставити валові доходи від реалізації продукції, суми податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Для цього візьмемо період з 2005 по 2011 роки. Проведемо розрахунки співставивши суми цих податків з обсягами виручки від реалізації за цей же період, таким чином спробуємо об'єднати ці податки в один – державний податок з реалізації. Для цього визначимо загальну суму сплачених податків та розрахуємо, яку частку це займає по відношенню до валового доходу від реалізації товарів і послуг (табл.2).

Таблиця 2. Розрахунок середньої величини ДПР з економіки в 2005-2011рр.

Найменування	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**
Реалізація товарів і послуг (млрд. грн.)	1048,5	1252,2	1651,0	2196,1	2072,6	2516,7	3064,6
ПДВ (млрд. грн.)	33,80	47,50	59,38	92,08	84,6	86,32	132,22
ПНП (млрд. грн.)	23,27	25,36	33,96	47,86	33,05	40,36	55,16
Сума ПДВ + ПНП (млрд. грн.)	57,07	72,86	93,34	139,94	117,65	126,68	187,38
% суми ПДВ + ПНП від реалізації (середня величина ДПР з економіки)	**5,44**	**5,89**	**5,65**	**6,37**	**5,68**	**5,03**	**6,11**

З табл.2 видно, що найбільший відсоток (ПДВ + ПНП) до суми реалізації був в 2008 році - 6,38%. На підставі даних за 2008 рік на рис.1 побудована макроекономічна модель економіки України як господарського суб'єкта.

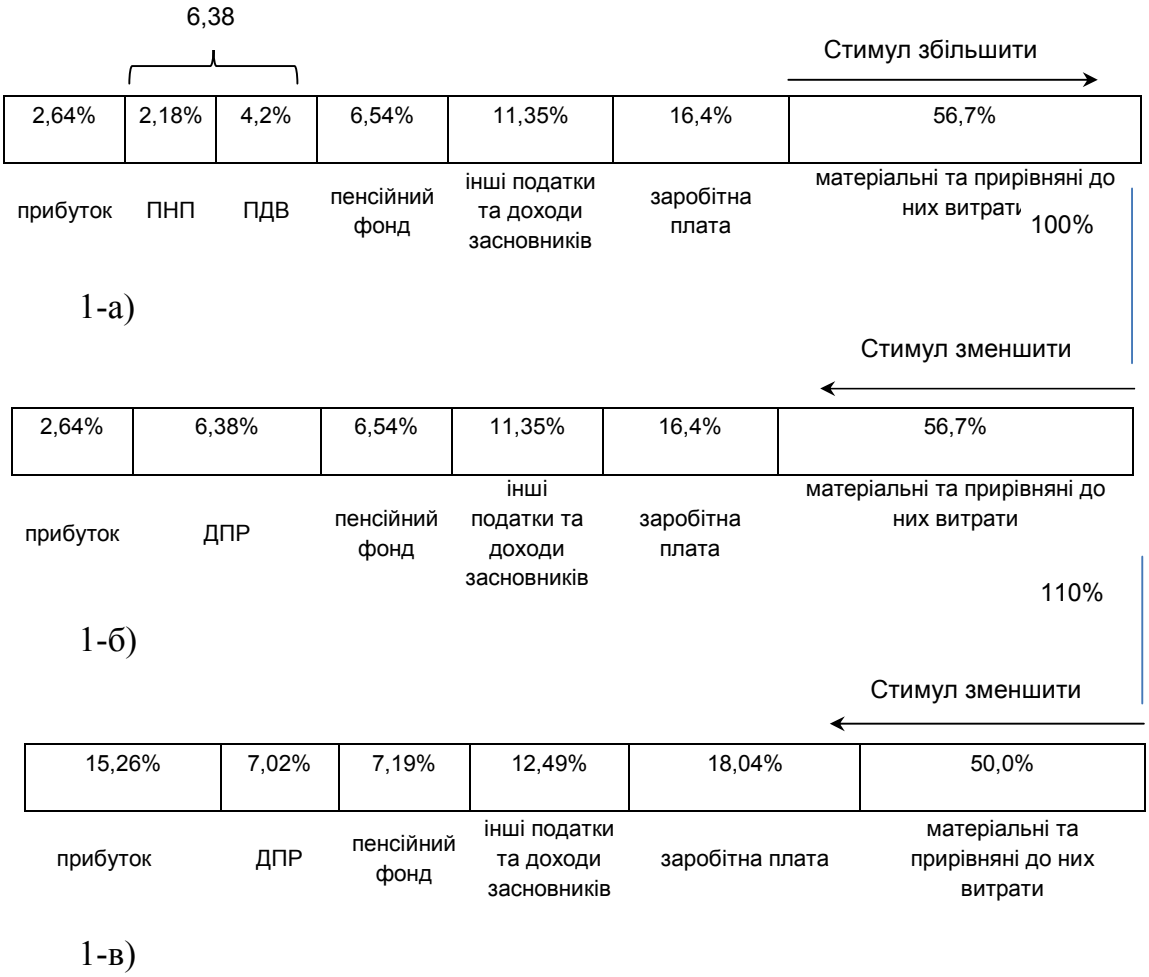

Рис.1. Схема макроекономічної моделі економіки України за 2008 рік при діючій моделі оподаткування (а), при ДПР в момент переходу (б), при ДПР в наступному звітному періоді (в).

На рис.1-а показана схема при діючій базі оподаткування. Вона є дзеркалом роботи переважної більшості підприємств в Україні. Згідно статистичних даних за останні 6 років фонд заробітної плати по Україні знаходиться на рівні 16,4% - 18,2% від обсягу реалізації, розмір прибутку підприємств на рівні ***-2% - 8,2%,*** а матеріальні та прирівняні до них витрати на рівні 56% - 57%. Ці цифри красномовно свідчать, що без завищення матеріальних витрат і заниження доданої вартості і прибутку наші виробники не виживуть.

На рис. 1-б представлена та ж схема в момент переходу на диференційований податок з реалізації. Цифри поки не змінилися, але з'явився стимул зменшувати матеріальні витрати і збільшувати додану вартість та прибуток. На рис. 1-б і 1-в наочно видно зміну вектора інтересів виробників товарів і послуг. На рис. 1 -в показано, що відбудеться в першому звітному періоді після переходу на ДПР: матеріальні витрати зменшаться до реальних; прибуток збільшиться в кілька разів; податок з реалізації, пенсійний збір, заробітна плата та інші податки і доходи збільшаться пропорційно збільшенню обсягу реалізації.

В 1990 році матеріальні витрати становили 51,5% від обсягу реалізації, і це при наявності в той час енерго- та матеріалоємності виробництва, відсутності коштів на впровадження нових технологій та державної власності на засоби виробництва. Після введення ПДВ та ПНП у підприємств практично виявилися вилучені обігові кошти, без яких неможлива модернізація основних засобів, збільшення заробітної плати і прибутку. З'являється штучне стрибкоподібне зростання матеріальних затрат після 1994 року. Масова поява в Україні з 1995 року конвертаційних центрів частково вирівнює перекіс в економічному розвитку країни, що виник через невідповідність податкової системи економічного базису. Узагальнено можна сказати, що ці центри конвертують інтелектуальний потенціал в матеріальні витрати. І боротьба з цими центрами неможлива, тому що вони породжені самою системою.

Враховуючи, що в останнє десятиріччя ряд підприємств в Україні, завдяки адресним інвестиціям перейшли на нові технології, матеріальні витрати в економіці сьогодні повинні становити не 51,5%, як в 1990 році, а не більше 50%. Таким чином, штучно завищена у звітності підприємств величина матеріальних витрат в середньому по Україні, згідно з даними Державної служби статистики, склала 7% (57% - 50%). Згідно зі статистичними даними за 2011 рік, 7% від суми реалізації по країні становлять 214млрд. грн. Ці кошти могли б працювати на економіку

При застосуванні ДПР ці кошти неминуче потраплять в категорію «Прибуток», тепер прямо неоподатковувану, оскільки інші категорії витрат представляють деяку константу (пенсійний збір, зарплата, інші податки та ін.) І велика частина цього прибутку буде інвестуватися в модернізацію основних засобів та впровадження нових технологій, тому що тільки ці інвестиції приведуть до подальшого зменшення матеріальних витрат і збільшення прибутку.

На підставі табл. 2 виведено середнє значення ДПР за підсумками останніх 7 років, ця величина склала всього 5,76% від суми реалізації.

Як показують проведені дослідження, якщо до бюджету буде надходити 5,76% від суми реалізації підприємств, то загальна сума коштів у бюджеті буде така ж як при ПДВ та ПНП, тобто не зміниться, але зміниться головне: почнеться стрімкий розвиток економіки.

Якщо припустити, що обсяг тіньового ВВП в 2011 році, як і в 2007 році, склав 39% від офіційного ВВП, то з тіні вийшло б близько 513 млрд. грн. Як бачимо, ця цифра практично збігається з рівнем тіньової зарплати по країні - 521 млрд. грн. Вливання в

офіційну економіку понад 700 млрд. грн. (214 + 513), неминуче призведе до збільшення обсягу реалізації по економіці і автоматично до збільшення надходжень до бюджетів всіх рівнів.

Якщо проаналізувати різноманітні фактори, що визначають результати господарської діяльності підприємств, з метою знаходження об'єктивних диференційованих критеріїв оподаткування, можна зробити висновок про достатність використання трьох основних інтегральних показників для визначення ДПР у розрізі галузей економіки та промисловості:

- рівень матеріальних витрат на виробництво продукції (МВ);
- ступінь зносу основних засобів (ОЗ);
- кількість технологічних циклів переділу продукції (ТЦ).

Величина матеріальних витрат і ступінь зносу основних засобів з економіки і галузям отримані за даними Держкомстату У країни. Для розрахунку ДПР по галузях економіки і промисловості введено три поправочних коефіцієнта:

1. Коефіцієнт дисперсії матеріальних витрат по галузі $К_{дмв}$:

$$Кдмв = \frac{Середні\ МВ\ по\ економіці}{Середні\ МВ\ по\ галузі} \quad (1)$$

2. Коефіцієнт дисперсії зносу основних засобів по галузі $К_{дзо}$:

$$Кдзо = \frac{Ступінь\ зносу\ ОЗ\ по\ економіці}{Ступінь\ зносу\ ОЗ\ по\ галузі} \quad (2)$$

3. Коефіцієнт дисперсії технологічних циклів переділів продукції по галузі $К_{дтц}$:

$$Кдтц = \frac{Середня\ кількість\ ТЦ\ по\ галузі}{Середня\ кількість\ ТЦ\ по\ економіці} \quad (3)$$

ДПР для кожної галузі розраховуємо за формулою:

$$ДПР = 6{,}38 \times К_{дмв} \times К_{дзо} \times К_{дтц} \quad (4)$$

Ми згодні з думкою автора роботи [4], що середня кількість технологічних циклів переділів продукції по економіці Україні можна прийняти чотири. Проаналізувавши отримані значення коефіцієнтів $К_{дмв}$, $К_{дзо}$ і $К_{дтц}$, розраховані за формулами (1), (2), (3) і величини ДПР по галузях економіки та промисловості, розраховані за формулою (4) виявляється, що ПДВ та ПНП в 2008 році фактично було зібрано 139,94 млрд. грн., а ДПР було б зібрано 142,83 млрд. грн.

Слід зазначити, що підприємство, що використовує ДПР, повністю кореспондується в економічних зв'язках з підприємствами, які використовують ПДВ. В обсязі реалізації продукції легко і точно визначається сума податку на додану вартість, що дозволяє обґрунтовано видати контрагенту податкову накладну і надає останньому право на податковий кредит. Таким чином, у державі, при необхідності, можуть повноцінно користуватися господарськими зв'язками підприємства з різними системами оподаткування.

Отже, до переваг системи оподаткування на основі диференційованого податку з реалізації слід віднести:

1) *Для держави*:

- прозорість бази оподаткування, що виключає її спотворення;

- практична неможливість ухилення від сплати податків;
- зростання бази оподаткування за рахунок залучення до платежів податків тих підприємств, які показували у звітності збитки або відсутність прибутку;
- гарантовані і зростаючі надходження в соціальну сферу;
- збільшення внутрішніх та зовнішніх інвестицій в економіку України у зв'язку з привабливістю умов оподаткування;
- значне скорочення витрат бюджету на утримання контролюючих органів;
- вливання в офіційну економіку понад 700 млрд. грн. (за даними за 2011 рік).

2) *Для платників податків*:

- виникає пряма зацікавленість у зниженні собівартості продукції (робіт, послуг), тому що це стає найефективнішим способом збільшення прибутку, тоді запрацює механізм переходу економіки України в цивілізоване русло;
- ввідпадає головна причина відходу в «тінь» - необхідність завищення собівартості продукції з метою заниження показників прибутку і ПДВ;
- переважна частка вільного залишку прибутку буде направлятися на розвиток підприємства, на реконструкцію і модернізацію виробництва, тому що ці суми будуть звільнені від прямих податків, що неминуче призведе до розвитку всіх галузей економіки і промисловості;
- в умовах пропонованого диференційованого податку з реалізації почне працювати механізм залучення великого інтелектуального потенціалу України з метою підвищення продуктивності праці, пошуку нових резервів для зниження собівартості і це стане найвигіднішим вкладенням коштів для будь-якого підприємця і керівника.

Література

1. Офіційний сайт Державної комітету статистики: [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
2. Офіційний сайт Державної податкової адміністрації України: [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.sta.gov.ua
3. Офіційний сайт Міністерства фінансів України: [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.kmu.gov.ua
4. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. - Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. - 362 с.
5. Костіна Н.І., Алексєєв А.А., Василик О.Д. Фінанси: система моделей і прогнозів. - Київ: Четверта хвиля, 1998. - 303 с.
6. Газета «Бізнес» - 2002 р. - № 24.
7. Звіт по Чернівецькому економічному експерименту – Київ, 2001 рік.