

УДК 336.201

Н. С. Прокопенко,
к. е. н., доцент, Київський міжнародний університет

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ВАЛОВОГО ДОХОДУ

Розглянуто проблему здійснення підприємствами стратегії ресурсозбереження, направлену на зниження витрат і зростання фізичного обсягу виробництва при постійній або такій, що знижується, ціні. Акцентовується увага на необхідності застосування податку на дохід (на ціну), що дозволить підприємству збільшувати прибуток.

This article is about the problem of realization of resource saving strategy by enterprises, directed on cutting of spending and growth of physical production scope at permanent or to such which goes down a price. Attention is accented on the necessity of application of tax on a profit (on a price) which allow an enterprise to multiply an income.

ВСТУП

Еволюція податкової системи України здійснювалася в напрямі, зворотному еволюції економічно розвинених країн світу, а саме: прямі податкові зв'язки підприємств з бюджетом були замінені неоформленим, ненормованим розподілом прибутку. Різномічне і гнучке оподаткування грошового обороту змінилося величезним, гіпертрофованим акцизом, податкові та інші внески в соціальні фонди зосередились у взаєминах підприємств з бюджетом, що свідчило про негативний розвиток особистих доходів громадян.

Тим часом, світова практика податкової системи розвивалась іншим шляхом: по-перше, непрямі податки еволюціонували до єдиного податку на додану вартість, який рівномірно розподіляється, не переобтяжує якусь-небудь групу товарів і не деформує цінкових фінансових пропорцій у народному господарстві; по-друге, склалося однотипне оподаткування прибутку корпорацій підприємств, пов'язаних публічною звітністю; по-третє, усе більшу роль у фінансових процесах і оподаткуванні відіграють особисті доходи громадян.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Стаття ставить на меті проаналізувати основні тенденції та закономірності розвитку і функціонування оподаткування валового доходу, що знизить податковий тягар на підприємства, виключить маніпуляції з поверненням / неповерненням ПДВ.

У результаті, за останні 15—20 років податкова система країн Заходу перетворилася на частину складного й ефективного механізму регулювання господарської кон'юнктури, тобто в гнучкий інструмент, який впливає на рівень прибутковості різних видів власності, а також на співвідношення між накопиченням у виробничій і невиробничій

сферах господарювання. Звісно, годі сподіватися на те, що можливо просто перейняти податковий механізм країн Заходу, але узгоджувати намічену податкову політику з основними тенденціями у світовій податковій практиці необхідно.

Перетворення податку з обороту на податок на додану вартість значно сприяло реалізації принципів ринкової економіки підприємств, галузей і регіонів, переходу до оптової торгівлі засобами виробництва, до використання договірних цін. По-перше, податок на додану вартість (ПДВ) не включається в ціну продукції, а встановлюється над ціну і сплачується покупцем, що усуває вплив його на витрати виробництва і рентабельність; по-друге, об'єктом оподаткування стає вся продукція всіх фаз виробництва за єдиними ставками, а не за різницею між роздрібними і оптовими цінами, що дозволяє уникнути накопичення податку в кінцевій продукції, виключає повторний рахунок у процесі оподаткування і створює можливість застосування договірних цін.

Проте застосування ПДВ для ліквідації монополії виробників і створення реального ринку засобів виробництва і предметів споживання, щоб покупець продукції на будь-якій стадії виробництва міг вибрати продавця, не дало бажаного результату, оскільки, окрім договірної ціни, він мусив сплатити і податок, залежний від рівня доданої вартості (індивідуальний у кожного виробника).

РЕЗУЛЬТАТИ

Застосовуючи незмінну з 30-х років податкову систему, країна в період 1975—1992 років увійшла до кризи, що виявила нежиттєздатність усіх існуючих структур. Україна, отримавши статус незалежності, продовжувала працювати за законами, прийнятими ще за Радянської влади — і опи-

нилася в тій же ситуації, що і всі пострадянські республіки [1, 2].

Ця нежиттєздатність до певного моменту маскувалася екстенсивним використанням людських і природних ресурсів, але і такий тип економічного розвитку остаточно вичерпав себе. У перебігу двох десятиліть йшло безперервне падіння темпів економічного зростання. Господарство країни не включилося в сучасний етап світової науково-технічної революції, виявилось позбавленим механізмів структурної перебудови. Розрив у рівні технологій, якості товарів, життєвих стандартах становив 3—5 разів порівняно з країнами, що мають розвинену ринкову економіку [3].

Оподаткування цього періоду включало низку податків, що майже повністю вилучали додану вартість продукції. При цьому працівникам залишалася тільки нормована зарплата і частина прибутку (близько 5—10%), що направлялася на соціальний, технічний розвиток, премію працівникам. Головними податками залишалися податок з обороту і з прибутку. Причому, податок з обороту встановлювався з "плаваючої величини податкової ставки", що забезпечувала необхідне зростання або підтримку держави (табл. 1).

Від середини 70-х років народне господарство функціонувало в основному за рахунок доходів від експорту сировини енергоносіїв, обмеження споживання населення, ізолюваності від світового ринку. У 80-ті роки спостерігалось майже нульове економічне зростання, відбувалося "проїдання" національного багатства: виробничий апарат багатьох галузей не оновлювався впродовж 15—25 років, родючість ґрунтів у деяких регіонах знижувалася в 2—3 рази, по-хижацьки використовувалися природні ресурси, навантаження на навколишнє середовище в низці регіонів перевищило всі допустимі межі [4].

Економічна криза у значній мірі була викликана в країні податковою системою, що тоді використовувалася, яка повністю блокувала ініціативний розвиток підприємств. Уведений податок на прибуток і надприбуток не дозволяв підприємствам його збільшувати, приватна ініціатива нещадно глушилася (так, наприклад, податковий інспектор сидів у торговій точці), а на підприємствах під інвестиції не виділялося засобів, не було пільгового оподаткування. Тому "жорсткий" податковий тягар ніс тільки фіскальний і контролюючий характер, причому він досяг значної вели-

чини з 1 рубля доданої вартості до 90% і більше. Окрім цього, зібрані податкові засоби йшли на розсуд Уряду на першочергові, на його думку, завдання. Тому інвестування вітчизняного сільськогосподарського машинобудування впродовж тривалого часу було зведено майже нанівець, що призвело до консервації технологічної системи, причому в багатьох галузях уже на початку 80-х років не забезпечувалося не тільки розширене, але навіть просте відтворення.

Ринкові відносини виявили, з одного боку, відсталість вітчизняного агропромислового комплексу, а з другого — неадекватність існуючої системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників до системи виробничих потужностей і суспільних потреб. Перша обставина не дозволила виробляти конкурентоздатну з погляду світового ринку продукцію і породила у споживача, на всіх стадіях технологічного перерозподілу, прагнення за можливостями купувати імпортні продукти харчування та імпортні комплектуючі. Наслідком другої обставини стала орієнтація вітчизняної структури виробничих потужностей для підприємств аграрної системи на випуск продукції, у значній мірі нікому не потрібної. У результаті величезний сегмент вітчизняної економіки виявився "незатребуваним". При цьому він був нерозривно взаємопов'язаний через систему міжгалузевих зв'язків зі всією економікою та невблаганно тягнув її вниз.

Отже, причини сучасних економічних проблем багато в чому пояснюються характером податкових, а також інвестиційних рішень у попередні десятиліття.

Прискорення соціально-економічного розвитку неможливе без зміни податкової системи, що несе в собі прогресивні механізми регулювання, тобто системи з переважаючою стимулюючою функцією проти фіскальної, контролюючої та розподільної. Це можливо тільки в ринкових умовах, тобто в умовах незалежних виробників і споживачів.

Розвал споживчого ринку був запрограмований при радянській владі в 1986—1987 рр., коли не були вжиті необхідні заходи з нарощування імпорту споживчих товарів або стимулювання їхнього виробництва в країні.

Різке підвищення темпів зростання роздрібно-го товарообігу 1989—1990 роками (до 10—12%), збільшення імпортних закупівель (на 19%) запізналися на один-два роки. Природним наслідком цього стало розбалансування доходів і витрат населення, що прискорювалося, і наростання дефіциту на споживчому ринку. Грошова маса збільшувалася з прискоренням, але частина її приросту виявлялася надмірною, не знаходила собі застосування.

Таблиця 1. Характеристика податків СРСР за період 1975—1991 років [4]

Період	Продукція	Податок з обороту	Відрахування прибутку	Прибутковий податок з юридичних осіб	Держ. позики	Держ. податки	Ресурси Держ. страхування	Всього податків
1975	511,2	66,6	88,9	1,5	0,6	18,4	11,3	168,1
1980	603	82,6	88,9	2,1	1,1	22,3	13,6	210,6
1985	776	88,2	93,2	2,8	1,5	25,8	15,3	226,8
1990	1007	104,3	94,8	3,5	2,8	30,4	19,6	255,4
1991	1092	168,6	140	4Д	3,5	48,2	21,5	386,4

У 1985 році був правильно вибраний напрям економічних перетворень (децентралізація, посилення мотивації до праці), проте тривалий брак програми радикальних реформ, половинчатість схвалюваних рішень і некомпетентність керівників органів управління економікою як сільськогосподарської галузі, так і в цілому країни, лише загострили кризові явища.

Найбільшу шкоду принесла грошова і фінансово-кредитна політика уряду. Ескалація державних витрат при збереженні незмінної структури виробництва призвела, по суті, до ліквідації споживчого ринку.

Політика "прискорення", що передбачала випереджувальний розвиток сільськогосподарської галузі в межах колишніх структурних пріоритетів, загострила макроекономічну незбалансованість.

Перші ознаки кризи почали з'являтися після 1991 року (табл. 2).

Найбільші показники кризи з'явилися в 1995—2000 рр.: показник валової продукції скоротився на 35,7% до 1991 року відповідно. У подальші роки ситуація поліпшувалася, але не на достатньому рівні: у 2001 р. цей показник зріс щодо рівня попереднього приблизно на 5%; 2002 р. — тільки 1%; у 2003 р. — знову знизився майже на 11%; 2004 р. він проявив тенденцію до зростання, а наступні три роки — знову падіння. Отже, рівень виробництва, починаючи від незалежності України і до 2007 року включно, скоротився понад 35%, причому темпи падіння так само збільшувалися, винятком став тільки 2004 р. Проведення нової податкової реформи в 1992 році, коли податок з обороту знову перетворився на податок на додану вартість і акциз, не врятувало становище. Рівноважний стан в економіці не сформувався, і після короткої перерви падіння виробництва оновилося. Немає пере-

ходу до етапу стійкого зростання.

Держава своєю фіскальною податковою системою придушує виробників агропромислової сфери, абсолютно не цікавлячись їхньою долею: головне — вилучити в них податки. При такій політиці і, насамперед, податковій політиці, можлива повна катастрофа економіки країни. Тому необхідні нові податкові підходи, вивчення досвіду податкових реформ країни і застосування його в реальному житті [5].

Можна констатувати, що еволюція нашої податкової системи здійснювалась у напрямі, зворотному еволюції в цивілізованих країнах світу, а саме прямі податкові зв'язки господарства з бюджетом були замінені неформальним, ненормованим розподілом прибутку, багатообразне і гнучке обкладення обороту змінилося величезним, гіпертрофованим акцизом, податкові та інші вилучення зосредились у взаєминах підприємств з бюджетом, що свідчило про негативний розвиток особистих доходів громадян. Тим часом, світова практика податкової системи йшла абсолютно іншим шляхом: по-перше, непрямі податки еволюціонували до єдиного, що рівномірно розподілявся, податку на додану вартість, який не переобтяжує яку-небудь групу товарів і не деформує ціннісні фінансові пропорції в народному господарстві; по-друге, склалося одноманітне прибуткове обкладення підприємств, взаємопов'язаних публічною звітністю; по-третє, все більшу роль у фінансових процесах і оподаткуванні відіграють особисті доходи громадян. У результаті останніми 10—15 роками податкова система країн Заходу перетворилася на частину складного й ефективного механізму регулювання господарської кон'юнктури, у гнучкий інструмент, що впливає на рівень прибутковості різних видів власності, на співвідношення

Таблиця 2. Деякі показники розвитку аграрної економіки

Показники	1991 р.	1995-2000 рр	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2007 р. до 1991 р. %
Валова продукція сільського господарства, млрд грн. *	90,7	58,6	61,4	62,1	55,3	66,3	53,9	55,6	51,6	56,9
у тому числі вироблено сільгоспідприємствами, %	69,1	46,1	41,3	40,2	34,0	39,7	23,0	25,2	24,1	34,9
Інвестиції в основний капітал, млрд грн.	11,3**	0,8	1,5	1,8	2,0	2,3	5,0	7,3	9,5	84,0
Продуктивність праці, 1990 + 100%	85,3	52,1	65,8	77,8	73,8	121,3	140,1	156,1	204,0	-
Питома вага прибуткових підприємств, %	99,0	34,0	56	46	49	66,1		67,5	72,0	72,7
Рівень рентабельності всієї діяльності, %	54,9	+10,6 до -28,3	5,0	-1,9	-0,03	12,6	6,8	2,8	15,6	28,4
Оплата праці в собівартості сільського господарства, %	44,0	20	14	15	14	16	14,4	13,6	12,1	27,5
Сальдо зовнішньоторговельних операцій із сільгосппродукцією, млд дол США	-	-	698	1275	558	1755	1784	1806,7	2171,4	-

*У порівняльних цінах 2000 р.

** млрд грн.

Джерело. Розраховано за даними бюлетенів Держкомстату України "Сільське господарство України" за 2001—2007 рр. і "Валова продукція сільського господарства України — остаточні дані" за 2004—2007 рр., дані митної статистики за різні роки та Мінагрополітики.

між накопиченням у виробничій і невиробничій сферах, на темпи капітолоутворення. Звичайно, найвно сподіватися на те, що можна одноразово пересадити на наш ґрунт податковий механізм країн Заходу, але узгоджувати податкову політику, що намічається з основними тенденціями в світовій податковій практиці, необхідно.

Перетворення податку з обороту в податок на додану вартість у більшій мірі сприяв реалізації принципів ринкової економіки підприємств, галузей і регіонів, переходу до оптової торгівлі засобами виробництва, до використання договірних цін. По-перше, податок на додану вартість (ПДВ) не включається в ціну продукції, а встановлюється над ціну — оплачується покупцем, що усуває вплив його на витрати виробництва і рентабельність; по-друге, об'єктом оподаткування стає вся продукція всіх фаз виробництва за єдиними ставками, а не за різницею в роздрібних і оптових цінах, що дозволяє уникнути накопичення податку в кінцевій продукції, виключає повторний рахунок у процесі оподаткування і створює можливість застосування договірних цін.

Проте застосування ПДВ для ліквідації монопольного становища виробників і створення реального ринку засобів виробництва і предметів споживання, щоб покупець продукції на будь-якій стадії виробництва міг вибирати продавця, не дало бажаного результату, оскільки, окрім договірної ціни, він повинен був платити і податок, залежний від рівня доданої вартості (індивідуальної для кожного виробника) [6, 7, 8, 9].

Трансформація податку з доданої вартості в прогресивнішу систему в оподаткування продукції, що реалізується (валового доходу), насамперед покликана потребою демократизації податкових відносин. Результатом тут має бути дотримання принципу рівноправної участі господарств (вздовж усього ланцюжка відтворювальних зв'язків, включаючи послуги, імпорт і приватне виробництво) у створенні централізованого фонду податкових надходжень у межах державного й місцевого бюджету. При цьому податок реалізує принцип повної гласності про розміри цього платежу. У складі ціни мають бути виділені відповідно в чеку, платіжному документі та інших реквізитах платня виробнику і податку до бюджету.

Як об'єкт обкладення в цьому виді податку має виступати обсяг продажу-постачання, джерелом же покриття платежу стає тут та частина оплати за придбану продукцію (послугу), яка відповідає розмірності встановленого податку на ціну. По суті, сума платежу податку на ціну може розглядатися як данина державі, оплачувана виробником. Теоретично розмір податку на ціну має відображати узгодження інтересів трьох учасників податкових відносин: суспільних, в особі бюджету, виробників і споживачів.

Податкове регулювання в поєднанні з кредитно-грошовим регулюванням є найефективнішою формою управління ринковою економікою. Податки — основна форма доходів держави в сучасному цивілізованому суспільстві. Суть податкової

форми полягає у вилученні на користь держави частини доходу самостійно господарюючого суб'єкта, причому частини, яка наперед визначена та встановлена в законодавчому порядку. Законний, легальний характер платежів, господарська самостійність платника — головні ознаки податкової системи. Тому Адам Сміт мав усі підстави сказати, що податки для того, хто їх сплачує, — ознака не рабства, а свободи.

Принципи оподаткування, розроблені в XVI-XIX ст., з урахуванням реалій економічної і фінансової теорії і практики XXI ст., не втратили свого значення, і сформульовані так: "Справедливість оподаткування у вертикальному і горизонтальному аспектах. Справедливість оподаткування у вертикальному розрізі означає, що податок має стягуватися в чіткій відповідності з матеріальними можливостями конкретної особи, тобто: з підвищенням доходу — ставка податку збільшується. Справедливість оподаткування в горизонтальному розрізі — це принцип, що припускає єдину податкову ставку для осіб з однаковими доходами. Ефективна податкова система передбачає наявність в ній інструментів, які стимулюють економічне зростання, господарську діяльність індивідів і підприємств. Нейтральність оподаткування припускає рівнонапруженість податкових вилучень незалежно від сфер вкладення капіталу і видів економічної діяльності. Простота податкової системи виражається в легкості та доступності для загалу техніки підрахунку податків і заповнення різних форм податкової звітності" [10].

"Предмет, який обкладається податком, називається об'єктом оподаткування; у подоходному податку об'єктом буде дохід, у поземельному — земля, в промисловому — підприємства, в соляному — сіль і т. ін. Було прийнято, що джерелом обкладення є чистий дохід — як різниця між валовим доходом і витратами виробництва" [11].

"Практичне правило фінансової політики говорить, що слід взагалі уникати оподаткування валового доходу, тому що тоді є небезпека зачепити витрати виробництва і цим порушити відновлення витрачених частин капіталу або перешкодити збуту товарів. Так, якщо два підприємства, що працюють з різною структурою капіталів, при цьому виробляють продукції на одну і ту ж суму, наприклад, на 100 тис. грн., але в першого підприємства витрати виробництва, що вимагають відновлення з ціни продуктів, становлять 80 тис. грн., а в другого — лише 50 тис. грн., обкладаються, при цьому, обидва підприємства за валовим доходом з розрахунку 25 %.

Перше змушене віддати не тільки весь чистий дохід, але — 5 тис. грн., які мають іти на покриття витрат. Отже, або не будуть відновлені всі витрати і скоротиться в наступному періоді обсяг продукції, або підприємство буде змушене підняти ціну свого продукту, щоб покрити платіж податку, тобто продати продукт не за 100 тис. грн., а дорожче — за 120 тис. грн., або хоча б за 110 тис. грн. Але в кращому випадку, якщо це допустить ринок, підвищення ціни вплине на скорочення збу-

Таблиця 3. Варіанти оподаткування при різній стратегії підприємства

Показники	Один. виміру	Базовий		I варіант		II варіант	
		I підпр.	II підпр.	I підпр.	II підпр.	I підпр.	II підпр.
Кількість	одиниць	80	50	88	50	88	50
Витрати	%	80	50	76,4	50	76,4	50
Ціна	тис. грн.	1250	2000	1250	2000	1136	2000
Об'єм реалізації	тис. грн.	100	100	110	100	100	100
Ставка податку	%	25	25	20	25	20	25
Ставка податку	тис. грн.	25	25	22	25	20	25
Прибуток	тис. грн.	-5	+25	+6,1	+25	+13,6	25

ту, хоча радше ринок не допустить збуту. Друге ж підприємство, сплативши 25 тис. грн., усе ж таки матиме ще чистого доходу 25 тис. грн. Отже, найбільш безболісною для народного господарства є така побудова податку, при якому він стягується з чистого доходу як із сукупності дійсно нових цінностей, що приростають за даний період" [12].

Слід зазначити, що наведений приклад розглянутий у статті. За умови цих даних, дійсно 1-ше підприємство зазнає збитку у 5 тис. грн., а 2-ге матиме 25 тис. грн. чистого прибутку.

Проте, застосовуючи прогресивне оподаткування в динаміці, картина різко змінюється.

Так, за умови, що 1-ше підприємство виробляє 88 од. продукції за ціною 1250 грн./од., а 2-ге — 50 од. продукції за ціною 2000 грн./од. Тоді об'єм реалізації їх складе: 1-ше : $1250 \times 80 = 110$ тис. грн.; 2-ге : $2000 \times 50 = 100$ тис. грн. У собівартості одиниці продукції 40% припадає на умовно-постійні витрати. Припустимо, що з кожним відсотком зміни ціни, податок на неї змінюється на ($\pm 2\%$). Зміни в оподаткуванні у наступний період відображені в табл. 3.

Припустимо, що I-ше підприємство не підвищило, а понизило ціну одиниці продукції з 1250 на 10%, тобто до 1136 грн./од. (підвищило об'єм виробництва на ті ж 10%). Проте при цьому собівартість одиниці продукції знизилася на $40/1,1 = 36,4$ і $40 - 36,4 = 3,6$ тис. грн., тобто довівши її до 76,4 тис. грн.

Отже, новий прибуток становитиме вже 23,6 тис. грн., а податок на реалізацію $25 \times 0,8 = 20$ тис. грн. Звідси новий прибуток у розпорядженні підприємства становитиме +13,6 тис. грн. За умови незмінності показників 2-го підприємства, 1-ше вже успішно з ним конкурує на ринку.

З другого боку, 1-ше підприємство підвищило випуск продукції в натуральному виразі на 10% при тій же ціні реалізації одиниці продукції. Тоді показники виглядатимуть так (див. II варіант): податок не зміниться, а прибуток у розпорядженні підприємства збільшиться до 3,6 тис. грн.

Отже, при незмінності показників 2-го підприємства 1-ше ще успішніше з ним конкурує і повільно виходить зі створеної державою економічної кризи за допомогою стимулюючого податку на ціну реалізації (валовий дохід).

ВИСНОВКИ

Трансформація податку з доданої вартості в прогресивнішу систему — в оподаткування продукції, що реалізується (валового доходу), насамперед викликана необхідністю демократизації податкових відносин. Результатом тут має бути дотримання принципу рівноправної участі господарств (здовж усього ланцюжка відтворювальних зв'язків, включаючи послуги, імпорт і приватне виробництво) у створенні центра-

лізованого фонду податкових надходжень у межах державного і місцевого бюджету.

Застосування податку на дохід (на ціну) дозволить підприємству вести стратегію ресурсозбереження, направлену на зниження витрат і зростання фізичного об'єму виробництва при постійній або такій, що знижується ціні. При цьому прибуток у розпорядженні підприємства зростатиме. При цьому податок реалізує принцип повної гласності про розміри цього платежу. У складі ціни мають бути виділені відповідно в чеку, платіжному документі та інших реквізитах платня виробнику і платіж податку до бюджету.

Також даний податок буде сприяти нівелюванню інфляції, спростить податкову систему до рівня прозорості та вплине на зменшення витрат на адміністрування податку порівняно з нинішніми витратами на адміністрування податку на додану вартість.

Література:

1. Озеров И.Х. Основные начала финансовой науки. — Рига, 1923. — С. 16.
2. Симонди Ж. Новые начала политэкономии. — М., 1897. — С. 30.
3. Орлов Н. Государственное регулирование экономики // ЭКО. — С. 30.
4. Финансовый менеджмент. — М.: Перспектива, 1993 — С. 93.
5. Могильный О.М. Регулирование аграрной сферы. — Ужгород: ІВА, 2005. — С. 124.
6. Корнай Я. Дорога к свободной экономике // ЭКО. — 1990. — № 912.
7. Лавровский Б. Паралич советской индустрии: технологические истоки // Вопросы экономики. — 1991. — № 8. — С. 15
8. Первушин С. Об одной из глубинных причин кризисного состояния советской экономики // Вопросы экономики. — 1991. — № 8. — С. 310.
9. Ханин Г. Экономический кризис в России. Возможные пути выхода // Эко. — № 9. — 1992. — С. 1618.
10. Болдырев Г.И. Подоходный налог на западе и в России. — Л., 1924. — С. 4—5.
11. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки. — 1929. — С. 18.
12. Соболев М. И. Очерки финансовой науки. — 1925. — С. 61, 68.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2009 р.