

УДК 336.22(477)
JEL E47, H26, H47, H70

М. І. Карлін

Встановлення ставок основних податків в Україні на основі принципу прогресивності

Вказано на головні недоліки проектів реформування податкової системи України, запропонованих як від Міністерства фінансів (проект Н. Яресько), так і від Верховної Ради (проект Н. Южаніної), оскільки у них наголос зроблено на пропорційності в оподаткуванні. Обґрунтовується необхідність застосування прогресивного принципу оподаткування, зокрема оподаткування доходів громадян шляхом використання трьох ставок податку на доходи громадян (ПДФО), застосування двох ставок податку на додану вартість (ПДВ) і двох ставок податку на прибуток підприємств (ПНП). Доводиться необхідність поступового зменшення єдиного соціального внеску (ЄСВ) з лагом у 5% щорічно до рівня 20%, щоб не спричиняти кризу з наповненням державних цільових фондів. ЄСВ розглядається за методологією ОЕСР як податок, а не збір.

Ключові слова: принцип справедливості в оподаткуванні, прогресивність в оподаткуванні, Європейський Союз, Словаччина, Україна, податкова амністія, Донбас, Малий податковий кодекс.

В умовах реформування податкової системи України важливо дотримуватися як принципу пропорційності, так і принципу прогресивності в оподаткуванні. Запропоновані проекти (як від Верховної Ради України, так і від Міністерства фінансів) базуються на ідеї пропорційності в оподаткуванні, що порушує принцип справедливості, оскільки отримувачі більших доходів мають сплачувати й більші податки. Тому важливо доопрацювати вказані проекти з урахуванням необхідності диференціації основних ставок податків в Україні, враховуючи при цьому як позитивний, так і негативний досвід в цьому питанні Словаччини, оскільки офіційний проект від Міністерства фінансів України готувався під керівництвом радника з цієї країни (І. Міклоша). Український варіант 4 x 20% від Міністерства фінансів, як і словацький варіант 3 x 19%, не враховує головного в оподаткуванні – дотримання принципу соціальної справедливості. Цей недолік характерний і для проекту Н. Южаніної (від Верховної Ради України): ПНП і ПДВ – 15%, ПДФО – 10%, ЄСВ – 20%. Однією з причин використання пропорційного підходу при здійсненні податкової реформи в Україні є, на наш погляд, теоретичний висновок про те, що пропорційне оподаткування більшою мірою відповідає вимогам економічної ефективності, ніж прогресивне оподаткування [1, с. 114]. Разом з тим не треба забувати про сьогодишню реальність України, де йде процес швидкого збідніння населення, що вимагає дотримання принципу прогресивності в оподаткуванні, оскільки він отожднюється з дотриманням соціальної справедливості в суспільній свідомості населення бідних країн, до яких зараз належить й Україна.

Значний вклад у дослідження реалізації принципів оподаткування в Україні внесли такі вчені, як В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневський, О. Данілов, Т. Єфіменко, Ю. Іванов, С. Каламбет, Т. Калінеску, І. Крисоватий, І. Луніна, А. Луцик, В. Мельник, Л. Сідельникова, О. Сидорович, А. Соколовська, В. Федосов, К. Швабій, С. Юрій, П. Юхименко, Ф. Ярошенко та ін. Разом з тим сьогодення вимагає нових досліджень щодо форм реалізації принципу справедливості в

© М. І. Карлін, 2015.

оподаткуванні в умовах соціально-економічної кризи в державі та військових дій на Сході України. Теоретична й практична складність цього питання полягає у необхідності одночасного вирішення двох протилежних проблем: 1) збільшення доходів бюджету, який має військовий характер; 2) зниження податкового тиску на доходи громадян та бізнесу. Звідси – існування прямо протилежних пропозицій щодо реформування податкової системи України в умовах здійснення антитерористичної операції (АТО).

Метою статті є обґрунтування необхідності використання диференційованих підходів до встановлення ставок основних податків в Україні. Це має забезпечити дотримання принципу справедливості в оподаткуванні, що особливо важливо в сучасних умовах нашої країни. Порушення цього принципу в оподаткуванні може привезти до зростання соціально-економічної напруженості в суспільстві. На жаль, цю тенденцію не враховано в проекті реформування податкової системи як від Мінфіну України, так і від Верховної Ради. Колективам-розробникам податкової реформи, побудованій тільки на принципі пропорційності, необхідно звернути увагу й на висновок д.е.н., проф. А. С. Гальчинського про те, що на ґрунті неолібералізму, що вичерпав свій креативний потенціал, сьогодні формує свої цінності якісно нова, заснована на синтезі лібералізму і соціал-демократії модель соціального, а щодо низки принципів позицій, соціалізованого лібералізму [2, с. 8].

Економічна наука не дає відповіді на запитання, якою має бути оптимальна податкова система. Разом з тим А. Сміт та його послідовники розробили принципи оподаткування, яких стараються дотримуватися у всіх розвинених країнах. Серед них: 1) рівність в оподаткуванні; 2) визначеність оподаткування; 3) зручність оподаткування; 4) дешевизна оподаткування. У II половині ХХ ст. німецькими вченими було виділено чотири групи принципів оподаткування: фіскально-бюджетні; політико-економічні, соціально-етичні та принципи, що стосуються правової та технічної сторін оподаткування. Причому, як справедливо зауважує д.е.н., проф. І. Луїна, орієнтація при побудові податкової системи на цілі суто фіскального характеру не дає бажаних результатів [3, с. 64]. Тому податкову реформу в Україні необхідно проводити з урахуванням вказаних принципів. Разом з тим, враховуючи масове збідніння населення України впродовж 2014-2015 рр., серед принципів оподаткування на перше місце виходить принцип справедливості, що передбачає рівне оподаткування за рівних умов і, відповідно, диференційоване – за різних умов.

Автори підручника з податкового менеджменту наголошують, що бюджетна і податкова політика держави має будуватися на засадах перерозподілу податкових платежів між платниками з різними можливостями. Це означає, що сама думка про «подібність в оподаткуванні» хибна і неспроможна [4, с. 302]. При врахуванні принципу соціальної справедливості оподаткуванні треба мати на увазі й висновок М. І. Туган-Барановського, що ні теорія граничної корисності, ні трудова теорія не в змозі пояснити соціальну теорію розподілу. Підхід видатного українського вченого протистояв так званому агрегованому підходу класиків і марксистів, які розглядали цю проблему на рівні міжкласового поділу суспільного продукту [5, с. 241]. Крім того, проблема розподілу була поставлена М. І. Туган-Барановським передусім у залежність від сили різних соціальних класів у їхньому протистоянні. Виходячи з цих методологічних засад до розуміння принципу справедливості, важливо проаналізувати сьогодишню ситуацію в Україні.

Дослідження д.е.н. Д. П. Мельничука щодо функціонування людського капіталу в нашій країні в сучасних умовах дозволили йому зробити такі висновки: «Через застарілість виробничих технологій та низький попит на кваліфіковану

працю переважна більшість працюючих не володіє сильною переговорною позицією, а отже і важелями впливу у торгах за ціну на свою працю. Високий рівень безробіття на тлі превалювання попиту на низькокваліфіковану працю загострює конкурентну боротьбу за наявності робочих місць, змушуючи працюючих погоджуватися на більш низьку, а нерідко й гранично низьку заробітну плату» [6, с. 21]. Тому дуже обережно треба використовувати словацьку модель оподаткування в Україні, побудовану на засадах крайнього лібералізму, від якого розвинений світ починає відмовлятися, оскільки він веде до надмірної диференціації в доходах громадян.

При проведенні реформування податкової системи України з урахуванням словацького досвіду (у нас чотирьох 20%, у них – трьох 19%) треба мати на увазі попередження низки відомих українських фінансистів про те, що розвиток соціально-економічних систем і державних фінансів в Україні, постсоціалістичних країнах ЄС і тим паче країнах з розвинутою ринковою економікою має багато відмінних рис. Тому спроби запозичити досвід європейського оподаткування шляхом накладання прогресивних для об'єднаної Європи податкових механізмів на економіко-інституційне середовище України можуть призвести до негативних економічних і фіскальних наслідків [7, с. 5]. Тому треба дуже обережно ставитися використання так званої словацької моделі реформування оподаткування в Україні. Її основним недоліком є неврахування принципу соціальної справедливості при встановленні єдиних ставок ПДФО, ПДВ і ПНП.

Аргументація Міністра фінансів України Н. Ярецько про те, що в її проєкті є певний диференційований підхід до сплати ПДФО навіть за єдиною ставкою 20%, оскільки при цьому пропонується неоподаткований дохід для всіх платників податку в розмірі однієї мінімальної зарплати [8] не є достатньою, оскільки ставка ПДФО не змінюється, а є однаковою для всіх платників. Своєю чергою, це породжує негативне ставлення більшості членів бідного суспільства (а Україна в останні роки перетворилася на найбіднішу країну Європи), оскільки і бідні й багаті будуть сплачувати ПДФО за єдиною ставкою. Виходом з цієї ситуації був би перехід до прогресивної системи оподаткування доходів громадян. На наш погляд, мінімальна ставка ПДФО має складати не більше 10% (бідні верстви населення вже сплачували цей податок за цією ставкою), базова ставка має перебувати в межах 13-17% (краще – 15%, оскільки середній клас уже сплачував ПДФО за такою ставкою), а підвищена ставка має бути в межах 19-22%, оскільки в сьогоденних умовах масового зниження доходів заможних верств населення ставка понад 22% буде виглядати для них надмірною. Доходи високозаможних верств населення доцільно обкладати не за допомогою високої ставки ПДФО, а з використанням підвищених податків на товари не першої необхідності. Це позитивно сприймається більшістю суспільства, оскільки такий підхід краще дозволяє реалізувати принципи соціальної справедливості в оподаткуванні в бідній країні.

ОЕСР з'ясувала, що перерозподіляючи податковий тягар від прямих податків (на прибуток, на доходи чи ЄСВ) на користь непрямих (ПДВ та акцизи) особливо податків на майно, можна прискорити економічне зростання. Тобто в Україні при зниженні ПДФО, а також ЄСВ необхідно підвищити податок на майно насамперед заможних верств населення, щоб дотримуватися принципу справедливості в оподаткуванні. Чомусь на цей момент не звернуто увагу ні в проєкті Н. Южаніної, ні в проєкті Н. Ярецько. Але важливо, щоб податок на майно в Україні сплачувався залежно від його вартості, а не від площі. Такий підхід використовується в більшості країн Європейського Союзу.

Запропонована Верховною Радою та Міністерством фінансів України єдина ставка ПДВ також порушує принцип соціальної справедливості. У тій же Словаччині після поразки уряду М. Дзурінди та І. Міклоша на виборах в 2006 р., для відновлення соціальної справедливості прийшлося на низку товарів широкого вжитку вводити знижену ставку ПДВ в розмірі 10% [9, с. 191], що доцільно зробити і в Україні, хоча деякі вчені говорять про трохи вищу ставку. Розрахунки д.е.н., проф. Т. В. Паєнтко показують, що в Україні стандартну ставку ПДВ доцільно залишати на рівні 20%, а знижену ставку на продукти харчування – у розмірі 12,8% [10, с. 17].

Щодо значного зниження ставки ЄСВ, передбаченого в аналізованих проектах, то хотілося б зауважити, що це треба робити поступово, з лагом не більше 5% в рік, оскільки в іншому випадку слід очікувати значного недофінансування державних соціальних фондів, передусім Пенсійного фонду України.

За розрахунками к.е.н. Н. М. Іванчук, сукупну ставку єдиного соціального внеску рекомендується встановити на рівні 26%, у тому числі 22,4% для роботодавців та 3,6% для найманого працівника. ПДФО запропоновано справляти за ставками 13, 15, 17, 25 та 40% [11, с. 16]. На наш погляд, ставку ПДФО в розмірі 40% вводити недоцільно, краще обкладати доходи заможних громадян підвищеними непрямыми податками при купівлі ними престижних товарів (автомобілів, яхт, дорогоцінних металів, картин тощо), а також товари, необхідні для їх відпочинку. За дослідженнями к.е.н. Н. М. Романчук, значну частину своїх коштів заможні домогосподарства в Україні спрямовують на відпочинок і культуру: для них частка цих витрат утрічі вища за відповідну частку усього населення, а витрати на ресторани і готелі становлять 11% усіх витрат [12, с. 15].

Для інноваційних підприємств ставка ПНП має бути знижена наполовину (досвід КНР [13, с. 287], інших азіатських країн говорить про необхідність подібного оподаткування ПНП) і складати 10% (50% від 20%).

Для збалансування доходів бюджету в результаті зниження ставок основних податків у 2016 р. було б доцільним провести податкову амністію, яка, за деякими розрахунками [10, с. 18], могла б забезпечити державні надходження від 18 млрд. грн. (при ставці 3% податку на амністований капітал) до 30 млрд грн. (при ставці цього податку в 5%).

Значним резервом додаткових надходжень до бюджету при проведенні податкової реформи в Україні має стати посилення контролю за трансфертним ціноутворенням та виведенням коштів в офшори. Це вимагає насамперед розширення переліку офшорних юрисдикцій з боку Кабінету Міністрів України.

Важливо також посилити боротьбу з корупцією в Україні, оскільки від цього бюджет втрачає сотні мільярдів гривень щорічно. Особливо важливо побороти корупцію на Донбасі, щоб скоріше відбудувати цей край. За оцінками академіка НАН України Е.М. Лібанової, більшість жителів Донбасу не вірять у можливість розбудови нової системи державної влади – без корупції, за європейськими принципами, з контролем з боку громадянського суспільства. До того ж для більшості жителів цього краю просто зручніше і швидше вирішувати свої питання за корупційними схемами [14].

Для швидкого подолання вказаних негативних явищ було б доцільним змінити механізм прийняття нового Податкового кодексу України. За прикладом Російської Федерації необхідно спочатку прийняти Малий податковий кодекс, а потім розробляти так званий Великий податковий кодекс. Малий податковий кодекс зі ставками основних податків і зборів (ПДФО, ПНП, ПДВ, ЄСВ) можна було б прийняти ще в кінці 2015 р. – на початку 2016 р. за

максимально спрощеною процедурою, а Великий податковий кодекс доцільно було б прийняти в 2017-2018 рр., максимально спростивши механізм сплати інших податків та зборів.

Список використаних джерел

1. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посібник / А. М. Соколовська. – К. : Кондор, 2009. – 326 с.
2. Гальчинський А. С. Українське колесо в стратегії – це те, чого нам весь час бракує / А. С. Гальчинський // Дзеркало тижня. – 2015. – №41 (30 жовтня – 6 листопада). – С. 8.
3. Луніна І. О. Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин : монографія / І. О. Луніна. – К. : Наукова думка, 2006. – 432 с.
4. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
5. М. І. Туган-Барановський: вчений, громадянин, державотворець. До 150-річчя від дня народження : монографія / В. М. Геєць, В. В. Небрат, Н. А. Супрун та ін. – К. : Наукова думка, 2015. – 362 с.
6. Мельничук Д. П. Людський капітал: пріоритети модернізації суспільства у контексті поліпшення якості життя населення : автореферат дисертації докт. екон. наук: 08.00.07. – демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика / Д. П. Мельничук. – К. : Інститут демографії та соціальних досліджень імені М. В. Птухи НАН України, 2015. – 40 с.
7. Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : монографія / С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук. – Тернопіль : Тернопільський національний економічний університет, 2010. – 292 с.
8. Ярьсько Н. Податкова реформа: популізм, соціалізм чи реалізм / Н. Ярьсько // Дзеркало тижня. – 2015. – 7 листопада – С. 7.
9. Карлін М. І. Фінансові системи країн Центрально-Східної Європи / М. І. Карлін, І. О. Балак. – Луцьк : Надстир'я, 2012. – 500 с.
10. Паєнтко Т. В. Фіскальне регулювання фінансових потоків в інституціональній економіці : автореферат дис. докт. екон. наук: 08.00.08. – гроші, фінанси і кредит / Т. В. Паєнтко. – К. : Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2014. – 32 с.
11. Іванчук Н. М. Механізм оподаткування фонду оплати праці підприємств в Україні : автореферат дис. канд. екон. наук: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / Наталія Володимирівна Іванчук. – Львів : Ін-т регіональних досліджень НАН України, 2014. – 21 с.
12. Романчук Н. М. Комплексна оцінка споживчих витрат заможних верств населення : автореферат дис. канд. екон. наук: 08.00.07 – демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика / Н. М. Романчук. – К. : Інститут демографії та соціальних досліджень імені М. В. Птухи НАН України, 2015. – 20 с.
13. Карлін М. І. Фінансові системи зарубіжних країн: країни БРИКС (Бразилія, Росія, Індія, Китай, ПАР) / М. І. Карлін, І. П. Липовський. – Луцьк : Терен, 2013. – 376 с.
14. Лібанова Е. М. Земля обдівана / Е. М. Лібанова // Дзеркало тижня. – 2015. – 16-23 жовтня. – №39. – с. 1,2.

References

1. Sokolovs'ka, A. M. (2001). *Osnovy teoriiy podatkov [Basic theory of taxes]* (Manual). – Kyiv: Condor. [in Ukrainian].
2. Hal'chyns'kyu, A. S. (2015, 30 October - 6 November). *Ukrayins'ke koleso v stratehiyi – tse te, choho nam ves' chas brakuye* [Ukrainian wheel in the strategy – that is what we are missing all the time]. *Dzerkalo tyzhnya. Ukrayina – ZN.UA*, 41. [in Ukrainian].
3. Lunina, I. O. (2006). *Derzhavni finansy ta reformuvannya mizhbyudzhethnykh vidnosyn [Public finances and reforming the intergovernmental relations]*. Kyiv: Naukova Dumka. [in Ukrainian].
4. Ivanov, Yu. B., Krysovaty, A. I., Kizyma, A. Y., & Karpova A. V. (2008). *Podatkovyy menedzhment [Tax management]*. Kyiv: Znannya. [in Ukrainian].
5. Heyets, V. M., Nebrat, V. V., Suprun, N. A., & et al. (2015). *M. I. Tugan-Baranovs'kyy: vchenyy, hromadyanyn, derzhavotvorets'. Do 150-richchya vid dnya narodzhennya [M. I. Tugan-Baranowski: scientist, citizen. To the 150th anniversary of the birth]*. Kyiv: Naukova Dumka. [in Ukrainian].
6. Mel'nychuk, D. P. (2015). *Lyuds'kyy kapital: priorytety modernizatsiyi suspil'stva u konteksti polipshennya yakosti zhyttya naseleennyia [Human capital: the priorities of the modernization of society in the context of improving the quality of life]* (Master's thesis, Institute for Demography and Social Studies named after M.V. Ptukha NAS of Ukraine). [in Ukrainian].
7. Yuriy, S. I., Krysovaty, A. I., & Koshchuk, T. V. (2010). *Suchasni tendentsiyi rozvytku yevropeys'koho opodatkuvannya ta novitnya paradyhma podatkovoyi polityky v Ukrayini [Modern trends in European taxation and modern paradigm of tax policy in Ukraine]*. Ternopil: Ternopil National Economic University. [in Ukrainian].

8. Yares'ko, N. (2015, November 7). Podatkova reforma: populizm, sotsializm chy realizm [Tax Reform: Populism, socialism or realism]. *Dzerkalo tyzhnya. Ukrayina – ZN.UA*. [in Ukrainian].
9. Karlin, M. I., & Balak, I. O. (2012). Finansovi systemy krayin Tsentral'no-Skhidnoyi Yevropy [The financial systems of Central and Eastern Europe]. Lutsk: Nadstyrya. [in Ukrainian].
10. Payentko, T. V. (2014). *Fiskal'ne rehulyuvannya finansovykh potokiv v instytsional'niy ekonomitsi* [Fiscal regulation of financial flows in institutional economics] (Master's thesis, National Economic University named after Vadym Hetman). [in Ukrainian].
11. Ivanchuk, N. M. (2014). Mekhanizm opodatkovannya fondu oplaty pratsi pidpnyemstv v Ukrayini [The mechanism of taxation of labor remuneration fund of companies in Ukraine]. Lviv: Institute of Regional Research of the NAS of Ukraine. [in Ukrainian].
12. Romanchuk, N. M. (2015). Kompleksna otsinka spozhyvchyykh vytrat zamozhnykh verstv naselennya [Complex assessment of consumer spending of wealthy people]. (Master's thesis, Institute for Demography and Social Studies named after M.V. Ptukha NAS of Ukraine). [in Ukrainian].
13. Karlin, M. I., & Lypovs'kyy, I. P. (2013). *Finansovi systemy zarubizhnykh krayin: krayiny BRIK (Brazyliya, Rosiya, Indiya, Kytay, PAR)* [The financial systems of foreign countries: BRICS countries (Brazil, Russia, India, China, South Africa)]. Lutsk: Teren. [in Ukrainian].
14. Libanova, E. M. (2015, October 16-23). Zemlya obitovana [The Promised Land]. *Dzerkalo tyzhnya. Ukrayina – ZN.UA*, 39. [in Ukrainian].

Karlin M. I. The need of taking into account the progressivity principle in determining the basic tax rates in Ukraine.

The article deals with the main disadvantages of the projects for reforming tax system of Ukraine, suggested by both the Ministry of Finance (project of N. Yaresko), and the Verkhovna Rada (project of N. Yuzhanina), because they emphasise the proportionality in taxation. The author substantiates the need for the progressive principle of taxation, including income tax through the use of three rates of value added tax (VAT) and two rates of corporate income tax (CIT). He also proves the need for a gradual reduction of the unified social contribution (Single Contribution) with a lag of five percent annually to 20%, so as not to cause crisis-filled state funds. The suggestions are based on the author's research of taxation legislation in developed countries, which have long abandoned the flat tax as the income of individuals and legal entities. In addition, there is a requirement to use a few rates of value added tax in the EU, which is still not allowed in the analyzed projects. The main disadvantage of projects of Jaresko N. and Yuzhanina N. is orientation at neo-liberal values upon which the developed countries have begun to give up, moving to an economy built on a synthesis of liberalism and social democracy. In addition, these projects are aimed to improve the financial condition of primarily large enterprises (including foreign capital) while increasing the tax burden on small business and individuals. This redistribution of tax burden can cause social protest, so these projects should be improved by introducing the principle of progressivity in taxation, especially concerning personal income. The increase of tax burden on the income of wealthy people is necessary to be exercised not only by extending the lag between the income tax rates but by increasing indirect taxes on prestige goods and products related to leisure, tourism, entertainment and more.

Keywords: principle of fairness in taxation, progressivity in taxation, European Union, Slovakia, Ukraine, tax amnesty, Donbass, Small Tax Code.

Карлін Микола Іванович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та оподаткування Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки (e-mail: karlin.lutsk@gmail.com). Karlin Mykola Ivanovych – Dr. Sci. (Econ.), Prof., Head of the Department of finance and taxation of the Lesya Ukrainka Eastern European National University.

Надійшло 19.11.2015 р.