

Пирога И.С.

Ужгородский национальный университет

ПРИНЦИПЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

Статья посвящена исследованию взаимосвязи налогооблагаемой базы основных налогов и единого социального взноса. Определены основные принципы оптимизации объектов налогообложения и ставок налогов. Оптимальные пропорции распределения добавленной стоимости между фондом оплаты труда и прибылью, а также рациональное распределение фонда оплаты труда достигаются установлением дифференцированных ставок налогов: НДС, на доходы физических лиц, на прибыль.

Ключевые слова: источник налога, цели налогообложения, НДС, налоговая база, фонд оплаты труда, прибыль.

Постановка проблемы. В настоящее время в Украине действует налоговая система, которая по своему составу и структуре подобна налоговым системам развитых европейских стран. Из этого Т. Меркулова [1] и А. Соколовская [2] делают вывод о том, что налоговая нагрузка в Украине находится на среднем для европейских стран уровне. Однако это слишком поверхностная оценка. Для большинства украинцев налоговая нагрузка почти в десять раз превышает налоговую нагрузку в ЕС. Например, средняя пенсия в Украине в 2017 г. (€1800) составляет 56,25% прожиточного минимума (€3200). Минимальная пенсия с 1 мая 2017 г. равна 1312 грн.¹ Ставка НДС на все товары потребительской корзины в Украине 20%, т.е. в среднем 56% прожиточного минимума облагается НДС по ставке 20%. Для объективного сравнения следует учитывать и наполнение потребительской корзины в Украине и ЕС. В любой стране ЕС прожиточный минимум не облагается налогом и устанавливается на уровне, который превосходит стоимость воспроизводства рабочей силы (в среднем €6–7 тыс. в год для стран Западной Европы, \$7–10 тыс. для США [3]).

Система налогообложения требует тщательного изучения того, что лауреат Нобелевской премии Уильям Викри называет конечным бременем налогов [4]. Особенно это актуально для Украины, когда схема построения налоговой системы в целом соответствует принятым в промышленно развитых странах стандартам, но наблюдается 25–30-кратный разрыв в доходах.

Закон Украины «О пенсионном обеспечении» [5] в части определения размера пенсий явно противоречит ст. 48 Конституции Украины, поскольку размер пенсии не обеспечивает достаточный жизненный уровень, определенный постановлением Кабинета Министров № 780 от 11 октября 2016 г. в виде потребительской корзины. Налицо противоречия, возникающие между различными формами (источниками) права. Закон Украины «О пенсионном обеспечении» принят с нарушением ст. 22 Конституции Украины (неконституционный закон). Закон определяет размер минимальной пенсии значительно ниже стоимости товаров потребительской корзины. Эта разновидность коллизий часто встречается в современной юридической практике Украины (объективное право).

Субъективное право определяет иную разновидность коллизий – столкновение интересов и потребностей субъектов (людей и их организаций). Данную разновидность коллизий очень часто именуют правовыми конфликтами. Правовой конфликт между потребителями, производителями и государством касается определения (оценки) величины добавленной стоимости и пропорций ее распределения между фондом оплаты труда и прибылью. Цены в Украине свободные (определяются рыночными механизмами), а зарплаты и пенсии – фиксированные (определяются правительством). Следствием этого являются низкие заработные платы, дефицит Пенсионного фонда и бюджета, низкий платежеспособный спрос на товары/услуги, низкая конкурентоспособность товаров.

Постановка задания. Целью данной статьи является определение основных принципов

¹ <https://maanimo.com/indexes/139691-nachislenie-pensii-v-ukraine-razmer-minimalnoy-pensii>

оптимізації налогообкладення і формування податкової системи, в якій соціальний аспект є обов'язковим напрямком.

Изложение основного материала исследования. В налоговом законодательстве Украины налицо правовая коллизия: состав и структура налоговой системы вполне сбалансированы, но налоговая нагрузка является запредельной – нарушены права всех участников налоговых правоотношений. В настоящее время разрешение этой коллизии осуществляется за пределами правового поля. Бизнес уменьшает налоговую нагрузку путем перевода значительной части производства в тень. От налогообложения уводится часть прибыли и теневой фонд оплаты труда. Бюджетная система не получает необходимый ресурс для выполнения базовых функций государства. Пенсионный фонд имеет большой дефицит, который финансируется из бюджета, который также сводится с дефицитом (фактически финансируется за счет печатного станка и заимствований). В бюджетной сфере нет возможности выплаты теневых зарплат, но есть возможность предоставления теневых «услуг», порождающих коррупцию.

Разрешение коллизии возможно цивилизованными средствами, важнейшим из которых является право. Именно правовые, юридические средства и механизмы являются более эффективным способом, обеспечивающим установление порядка. В современных условиях любой конфликт должен быть направлен в правовое русло, что позволяет использовать легальных правовых процедур для поиска наиболее эффективных решений. Правовое регулирование налоговых отношений предполагает реализацию индивидуальных, коллективных и государственных интересов, противоречивых по своему характеру. Обеспечивая стабильность и устойчивость отношений, правовое регулирование порождает определенные противоречия в обществе, которые можно характеризовать как юридический (правовой) конфликт. Т.В. Худойкина характеризует подобный конфликт как «противоборство субъектов права с противоречивыми правовыми интересами» [6]. Юридический конфликт связан с процессом реализации правовых предписаний, стадиями правового регулирования, различными видами правовой деятельности законодателя, правоприменителя и интерпретатора. Подобное разграничение предполагает различные формы, средства и процедуры разрешения конфликта.

В налоговом законодательстве Украины юридический конфликт субъектов налоговых право-

отношений закладывался на стадии принятия Налогового кодекса Украины (НКУ). Игнорировались сроки внесения изменений в НКУ, предусмотренные в самом Кодексе. НКУ и все изменения всегда преследовали исключительно фискальную цель налоговой политики – обеспечение всех уровней власти в финансовых ресурсах. Экономическая и социальная цели налоговой политики во внимание не принимались. И это при том, что налоги являются основным регулятором в рыночной экономике.

Полностью игнорируется и социальная функция налогов – сглаживание неравенства в уровнях доходов через прогрессивное налогообложение, установление границ налоговых изъятий для отдельных слоев и классов населения, соотношение прямых и непрямых налогов. Социализацию налоговой политики целесообразно представить как процесс переосмысления, переоценки и изменения приоритетов налогообложения с учетом потребностей общества и обеспечения не только экономического, но и социального развития.

Определяя структуру налоговой системы, следует иметь в виду, что все налоги и неналоговые сборы имеют единственный объект налогообложения – вновь созданную добавленную стоимость (ВВП) и ее составляющие (фонд оплаты труда и прибыль). Единственным способом увеличения общей суммы налоговых поступлений является увеличение суммарной добавленной стоимости, т.е. ВВП страны. Реализация финансовой, экономической и социальной целей налоговой политики предполагает оптимизацию выбора объектов налогообложения, ставок налогов и рациональное использование полученных финансовых средств.

Единственным источником уплаты налогов также является вновь созданная добавленная стоимость – сумма фонда оплаты труда и прибыли. Ее величина определяет доходы производителей и потребителей. В государстве нет никаких иных легальных источников для уплаты любых налогов и сборов. Это следует иметь в виду, устанавливая количество налогов, выбирая объекты налогообложения и устанавливая их ставки. Эти вопросы не могут решаться копированием зарубежного опыта или обособленным анализом отдельно взятого налога. Вопрос должен решаться комплексно с определением суммарной доли налогов в доходах потребителей и производителей. Ориентиром здесь являются стандарты социального государства – одной из стран, входящих в десятку рейтинга Prosperity Index, который составляется исследователями института The Legatum Institute.

В этом рейтинге Украина занимает 107 место из 149 стран мира².

Становление социального государства предполагает определенную степень дифференциации доходов в обществе. В Европе ориентируются на такие показатели: максимальная зарплата (доходы) в 8-10 раз выше средней, минимальная – 60% от средней. Отношение максимальных и минимальных доходов составляет 15-16 раз.

Исходя из цели, можно сформулировать задачи, которые следует решить. Для реализации вновь созданной добавленной стоимости необходимо повысить платежеспособный спрос на товары/услуги, что предполагает и снижение цен, и увеличение доходов потребителей. Снижение цен обеспечит повышение конкурентоспособности отечественных товаров, а увеличение доходов – платежеспособный спрос на них.

Долгое время в Украине придерживались стратегии построения экспортно-ориентированной экономики. Низкие зарплаты должны обеспечить конкурентоспособность продукции на внешнем рынке и позитивное сальдо торгового баланса Украины. Как выяснилось, конкурентоспособной оказалась только сырьевая отрасль промышленности с низкой добавленной стоимостью и продукция сельского хозяйства с низкой степенью переработки. Позитивное сальдо торгового баланса поддерживалось благодаря периодической девальвации гривны. За 25 лет «экономического развития» Украина едва достигла 30% уровня ВВП на душу населения в 1991 г. и за 20 лет девальвировала гривну в 15,34 раза [7].

Низкие доходы населения и социальное, правовое государство – понятия несовместимые. Поэтому экспортно-ориентированная стратегия противоречит ст. 1, ст. 13, части третьей ст. 46, ст. 48 Конституции Украины. Хорошо бы изменить стратегию экономического роста, переориентировать экономику на инновационный путь развития и стимулировать потребление на внутреннем рынке. Для этого следует задействовать стимулирующую функцию налоговой системы. Но в Налоговом кодексе Украины слово «инновация» не встречается, а под видом защиты отечественного производителя пролонгируется техническая и технологическая отсталость на многие годы.

Стимулирование потребления на внутреннем рынке означает рост реальных доходов потребителей, что предполагает не инфляционный рост доходов и/или снижение цен на товары/услуги.

Единственным источником доходов юридических и физических лиц в обществе является вновь созданная добавленная стоимость, а ее налогообложение – основным источником доходов государства. Поэтому пропорции распределения добавленной стоимости в обществе должны определять структуру налоговой системы: относительную роль прямых и косвенных налогов, налоговую ставку, выбор объектов налогообложения, налоговые льготы.

Для обеспечения эквивалентности обмена на рынке необходимо установить справедливую рыночную стоимость (цену), равную добавленной стоимости, созданной на всех этапах производственно-реализационного цикла (цена равна сумме фонда оплаты труда и прибыли производителей). С целью поддержания баланса спроса и предложения при использовании справедливых рыночных цен необходимо установить оптимальные пропорции распределения добавленной стоимости между фондом оплаты труда и прибылью. Предполагается, что фонд оплаты труда также распределяется наиболее рациональным способом. Пропорции распределения составляющих добавленной стоимости определяют стандарты социального государства.

Составляющие добавленной стоимости (фонд оплаты труда и прибыль) распределяются между потребителями неравномерно, в силу объективных и субъективных причин. Для различных групп потребителей величина изымаемой части их дохода должна быть различна или, иначе, оставляемая в распоряжении потребителей часть доходов (после уплаты налогов) должна быть достаточной для обеспечения приемлемого уровня жизни и расширенного воспроизводства. В социальном государстве не может быть линейной шкалы налоговых ставок. Налоговые ставки для различных групп потребителей и производителей должны быть дифференцированными, а также должен быть установлен необлагаемый минимум доходов.

Ставка НДС различных товаров определяется, исходя из платежеспособности потребителей этих товаров, а потому непосредственно связана с величиной доходов потребителей. Налог затрагивает экономические интересы производителей исключительно через платежеспособный спрос потребителей, а, следовательно, определяет только объемы продукции, которые можно реализовать на внутреннем рынке. Увеличение объемов реализации всегда ведет к появлению стимулов расширения производства и создает

² THE LEGATUM PROSPERITY INDEX™ 2016 URL: <http://www.prosperity.com/>

предпосылки для снижения стоимости товаров/услуг. Для стимулирования платежеспособного спроса используются различные методы, в частности: снижение ставок НДС и налога на доходы физических лиц, повышение доли оплаты труда в величине добавленной стоимости, перераспределение доходов между различными слоями общества и др. Эффективность каждого метода различна и зависит от очень многих факторов, которые непросто учесть в реальной ситуации. Лучший из всех известных методов оптимизации – эластичная ставка налогов: законом устанавливается базовая ставка, а реальная ставка налогов фактически определяется самим производителем (детали см. [8], [9]). Эластичная ставка может применяться для всех основных налогов и взносов социального страхования [10], [11].

В Украине на государственном уровне пока как должное воспринимается тот факт, что доля фонда оплаты труда в добавленной стоимости находится на критически низком уровне. Этим объясняются запредельно низкие зарплаты и пенсии, дефицит Пенсионного фонда и госбюджета, низкий платежеспособный спрос на товары/услуги, малая емкость внутреннего рынка. Нет смысла вкладывать деньги в развитие, если отсутствует рынок для реализации произведенных товаров. Увеличение платежеспособного спроса на внутреннем рынке является главным стимулом расширенного воспроизводства. При использовании справедливой рыночной цены платежеспособный спрос определяется единственным показателем – долей оплаты труда в добавленной стоимости, регулируется единым взносом социального страхования и двумя налогами – налогом на добавленную стоимость и налогом на доходы физических лиц. Обособленный взгляд на эти проблемы определяет ложные цели налоговой и пенсионной реформ. Все средства, выделяемые на субсидии, дотации и иные социальные трансферты, следует распределять через заработную плату и пенсии.

Совершенствование оплаты труда в системе социально-экономических отношений затрагивает интересы основной части населения страны и влияет на все параметры рынка: через механизмы спроса и предложения – на структуру производства и его динамику; из-за конкуренции между трудом и капиталом – на технологический уровень производства и его эффективность; на

качество рабочей силы; на уровень занятости; динамику цен и инфляцию. Для достижения приемлемого уровня дифференциации доходов надлежит ввести дифференцированные ставки НДС, налогов на доходы физических лиц и на прибыль. Во всех развитых странах налогообложение доходов осуществляется по прогрессивной шкале, и ставки колеблются в пределах от 10% до 50%. Практически во всех странах применяется необлагаемый минимум доходов граждан. Самые высокие в Евросоюзе налоги на доходы частных лиц: 56,4% – в Швеции, 53,7% – в Бельгии и 52% – в Нидерландах. Самые низкие: 10% – в Болгарии, 15% – в Чехии и в Литве (данные Евростат за 2008 год). Средний для Евросоюза показатель составляет 39,1%. В Украине используется одна ставка налога на доходы физических лиц – 18%, что реально не влияет на распределение доходов в обществе, т.е. распределительная функция налога не используется вовсе. Формирование налоговой системы социального государства предполагает определить в законодательстве:

1) добавленную стоимость, равную сумме фонда оплаты труда и прибыли;

2) оптимальные пропорции распределения добавленной стоимости между фондом оплаты труда и прибылью;

3) оптимальные дифференцированные ставки единого социального взноса и налогов: НДС, на прибыль, на доходы физических лиц;

4) справедливую рыночную цену, равную сумме добавленной стоимости, созданной на всех этапах производственно-реализационного цикла.

Выводы. Добавленная стоимость определяет социально-экономическое развитие государства, является единственным источником уплаты любых налогов и сборов, основным показателем, подлежащим учету и правовому регулированию. Пропорции распределения добавленной стоимости между фондом оплаты труда и прибылью определяют оптимальную структуру налоговой системы и элементы правовой конструкции налогов, исходя из поставленной цели: стимулирования объемов производства, повышения платежеспособного спроса на товары/услуги, обеспечения социальных гарантий. Эквивалентность обмена требует установления справедливых рыночных цен, определяемых суммой добавленной стоимости, созданной на всех этапах производственного цикла.

Список литературы:

1. Меркулова Т.В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения. Налогообложение: проблемы науки и практики: монография. Харьков: ИД «ИНЖЕК», 2007. С. 28–42. URL: <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/2146>
2. Иванов Ю.Б., Майбуров И.А., Соколовская А.М. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития: монография. Харьков, 2009. 520 с.
3. Жигульский Г.В. Налоговая система как механизм экономического стимулирования роста эффективности производства; под ред. В.В. Титова. Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2014. 172 с.
4. Vickrey W.S. Agenda for Progressive Taxation. N.Y.: Ronald, 1947. 496 p. URL: <http://piketty.pse.ens.fr/files/VickreyAER1992.pdf> (дата звернення: 29.03.2018).
5. Про пенсійне забезпечення: Закон України від 11.10.2017 р. № 1788-12 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/1788-12> (дата звернення: 29.03.2018).
6. Худойкина Т.В. Юридическая конфликтология: от исходных позиций теории до практики разрешения или предупреждения конфликта. Саранск, 2001. 392 с.
7. Причини кризи: економічні підсумки 25 років незалежності. URL: <https://www.obozrevatel.com/finance/economy/37548-prichini-krizi-ekonomichni-pidsumki-25-rokiv-nezalezhnosti.htm> (дата звернення: 29.03.2018).
8. Пирого І.С. Державне регулювання економіки: від противаг до консенсусу: монографія. Луцьк: РВ «Вежа», 2012. 201 с.
9. Пирого І.С. Погодження інтересів суб'єктів податкових правовідносин – найважливіший фактор динамічного розвитку економіки. Митна справа. 2012. № 1 (79). Ч. 2. С. 16–21.
10. Пирого І.С., Берлач А.І. Оптимізація податкових ставок у системі державного регулювання економіки. Південноукраїнський правничий часопис. 2008. № 3. С. 241–245.
11. Пирого І.С. Еластична ставка єдиного соціального внеску як елемент реформування системи соціального захисту. Вісник академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. Серія «Право та державне управління». 2011. № 4. С. 106–109.

ПРИНЦИПИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Стаття присвячена дослідженню взаємозв'язку оподаткованої бази основних податків та єдиного соціального внеску. Визначено основні принципи оптимізації об'єктів оподаткування та ставок податків. Оптимальні пропорції розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком, а також раціональний розподіл фонду оплати праці досягається встановленням диференційованих ставок податків: ПДВ, на доходи фізичних осіб, на прибуток.

Ключові слова: джерело податку, цілі оподаткування, ПДВ, податкова база, фонд оплати праці, прибуток.

PRINCIPLES OF OPTIMIZATION OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

The article is devoted to the investigation of the relationship between the taxable base of the main taxes and the single social contribution. The basic principles of optimization of objects of taxation and tax rates are determined. The optimal proportions of the distribution of value added between the labor payment fund and the profit, as well as the rational distribution of the wage fund, are achieved by setting differentiated rates of taxes: VAT, on personal income, on profit.

Key words: tax source, taxation purposes, VAT, tax base, payroll, profit.