

В.А. ГАВРИЛЕНКО, профессор, ДонГУ

## О НЕДОСТАТКАХ И ПУТЯХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ

Официально основы налоговой политики Украины были заложены постановлением Верховного Совета от 4.12.1996 г. №561/96-ВР "Про основні положення податкової політики України" и Указом президента Украины от 31.07.1996 г. "Про заходи щодо реформування податкової політики". В них содержится четкий перечень налогов и сборов, которые являются обязательными на территории Украины, что нашло в дальнейшем отражение в Законе Украины "Про систему оподаткування" от 18.02.1997 г.

Сегодня в налоговом кодексе Украины действует около 40 различных налогов и обязательных платежей в различные фонды. Налоговые законы чрезвычайно запутаны и противоречивы. Еще хуже ситуация с инструктивной базой, насчитывающей более 5 тысяч различных нормативно-правовых актов, значительное количество которых функционирует с грифом "секретно" или "для служебного пользования" [2].

Такая система налогообложения со множеством различных налогов, как показала практика, не только не способствует повышению эффективности производства, а, можно сказать, является разрушительной. Последствия от применения налогового законодательства Украины оказались такими отрицательными, что советник президента Украины О. Соскин назвал их экономическим вредительством [2]. К таким же выводам пришла группа народных депутатов Украины с составе Б. Губского, В. Але-

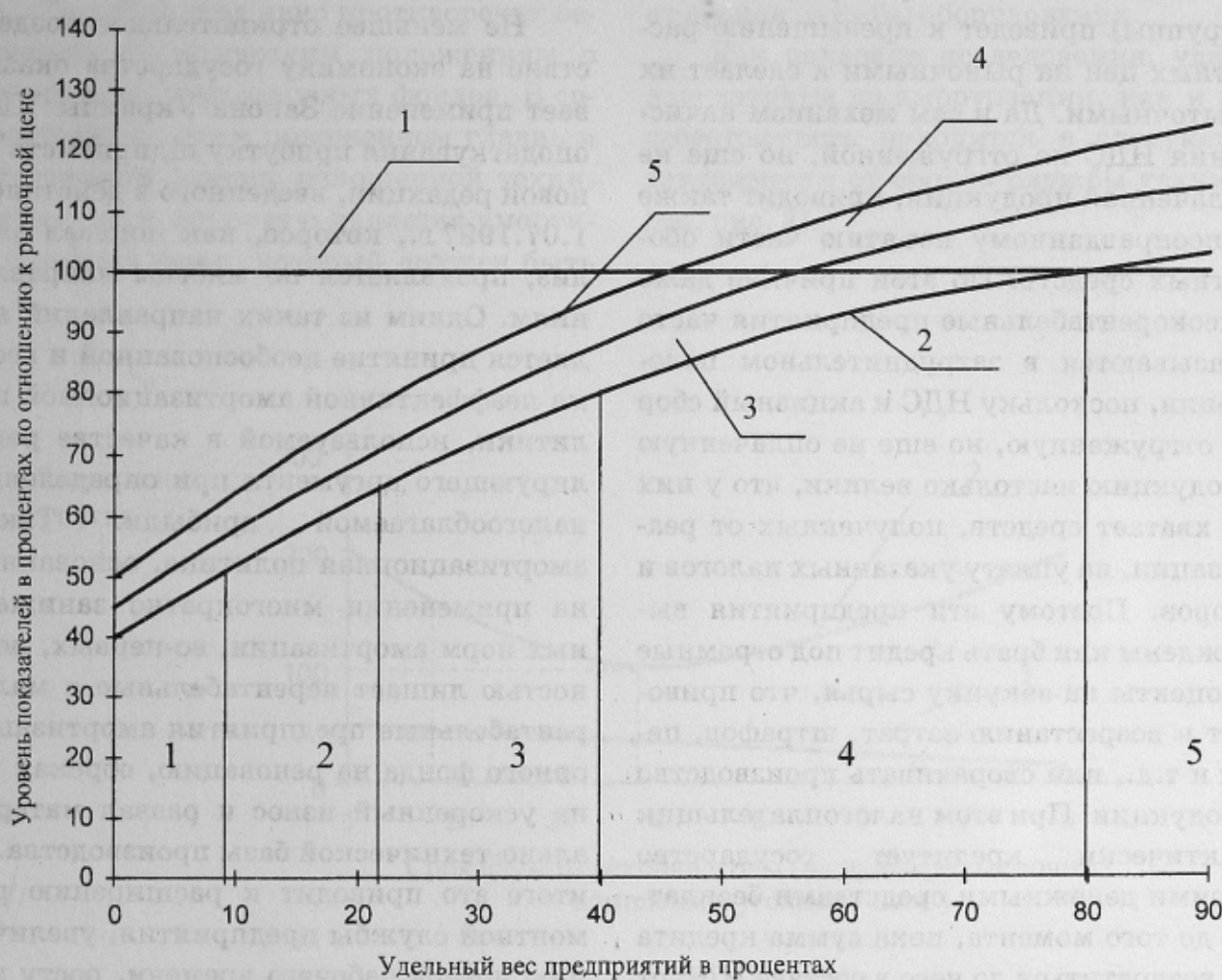
шина, И. Белоусовой, В. Москаленко, В. Рыбака и др.

Главное отрицательное проявление налогового законодательства связано с большим удельным весом налогов во внутреннем валовом продукте (ВВП), который достигает 40% и является непосильным для нашей экономики. Особенно большой вред экономике государства наносится неурегулированностью и необоснованностью применения законов об НДС, налоге на прибыль и начислениях на заработную плату. Рекомендую применять НДС на уровне 20%, автор налогового кодекса ссылается на зарубежный опыт, забывая о том, что в развитых странах на основе современной техники и технологии сложились довольно низкая себестоимость и высокая рентабельность производства, позволяющие включать в цену продукции НДС, сохраняя при этом ее высокую прибыльность и конкурентоспособность на мировом пространстве.

В условиях Украины, при низких техническом и технологическом уровнях производства, включение НДС в большинстве случаев приводит к превышению расчетных цен над рыночными и делает продукцию неконкурентоспособной. Так за счет НДС только на первом операционном цикле цены на реализованную продукцию возрастают на 20%, а при создании длинных технологических цепочек со множеством посредников они возрастают многократно, что в свою очередь приводит ко всеобщему росту цен со всеми отрицательными последствиями.

Относительные параметры себестоимости продукции и расчетных цен на нее на предприятиях Украины в сопоставлении с рыночными ценами, ко-

торые сложились под влиянием экспортно-импортных перемещений товаров, показаны на рис. 1.



*Условные обозначения:*

- 1, 2, 3, 4, 5 – группы предприятий по уровню рентабельности;
- 1 – рыночная цена;
- 2 – себестоимость выпускаемой продукции;
- 3 – нормативная прибыль в цене;
- 4 – НДС;
- 5 – расчетная цена.

**Рис. 1. Группировка предприятий по уровню рентабельности по отношению к рыночной цене**

Из графика на рис. 1 видно, что только 40% предприятий Украины, которые имеют высокую рентабельность, в состоянии покрыть НДС и иметь значительный чистый доход. Включение НДС на остальных 60% предприятий (4 и 5 группы) приведет к превышению расчетных цен на рыночными и сделает их убыточными. Да и сам механизм начисления НДС по отгруженной, но еще не оплаченной продукции, приводит также к неоправданному изъятию части оборотных средств. По этой причине даже высокорентабельные предприятия часто оказываются в затруднительном положении, поскольку НДС и акцизный сбор на отгруженную, но еще не оплаченную продукцию настолько велики, что у них не хватает средств, полученных от реализации, на уплату указанных налогов и сборов. Поэтому эти предприятия вынуждены или брать кредит под огромные проценты на закупку сырья, что приводит к возрастанию затрат, штрафов, пени и т.д., или сворачивать производство продукции. При этом налогоплательщик фактически кредитует государство своими денежными средствами бесплатно до того момента, пока сумма кредита не возвратится до него в составе НДС от покупателей.

Неурегулированным остается начисление НДС за продукцию, полученную от предприятия-льготника по данному налогу. Это объясняется тем, что в общей стоимости полученного товара от льготника отсутствует сумма НДС, которую, в случае ее наличия, покупатель-налогоплательщик мог бы поставить в налоговый кредит, уменьшив таким образом свои налоговые обязательства. Хотя следует отметить, что льготники имеют возможность снижать продаж-

ную цену товара на сумму НДС, но не хотят этого делать и таким образом за счет таких льгот получают сверх прибыли. Именно по этой причине с предприятиями-льготниками никто не хочет иметь дело.

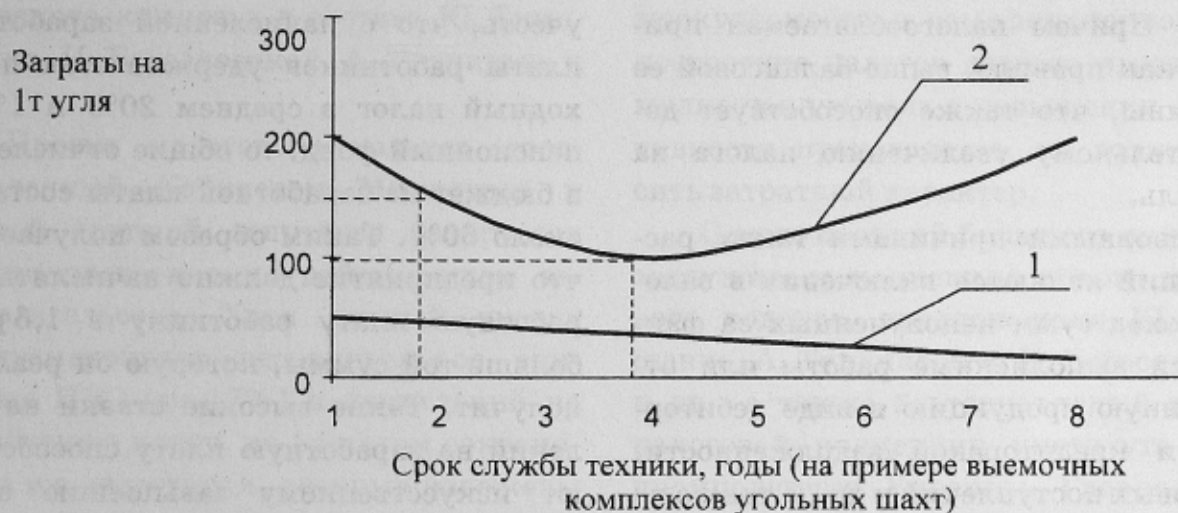
Не меньшее отрицательное воздействие на экономику государства оказывает применение Закона Украины "Про оподаткування прибутку підприємств" в новой редакции, введенного в действие с 1.07.1997 г., которое, как показал анализ, проявляется по многим направлениям. Одним из таких направлений является принятие необоснованной и весьма неэффективной амортизационной политики, используемой в качестве регулирующего аргумента при определении налогооблагаемой прибыли. Такая амортизационная политика, основанная на применении многократно заниженных норм амортизации, во-первых, полностью лишает нерентабельные и малорентабельные предприятия амортизационного фонда на реновацию, обрекая их на ускоренный износ и развал материально-технической базы производства. В итоге это приводит к расширению ремонтной службы предприятия, увеличению потерь рабочего времени, росту затрат на текущие ремонты техники и себестоимости в целом. На это косвенно указывает тот факт, что удельный вес амортизации в себестоимости продукции на промышленных предприятиях колеблется в интервале 3-7% вместо 17-25% до реформирования нашей экономики, в то время как расходы на текущие и капитальные ремонты достигли 8-10% от стоимости основных фондов, которые совершенно не имеют законных источников их покрытия. Во-вторых, применение заниженных норм аморти-

зации и амортизационных отчислений, вычитаемых из валового дохода, в свою очередь, приводит к искусственному завышению налогооблагаемой прибыли и, соответственно, налога на нее, а в итоге к уменьшению чистой прибыли предприятия.

Такой подход явно противоречит основным теоретическим положениям о воспроизводстве основных фондов. В соответствии с этим положением главным источником замены изношенной техники на такую же новую является амортизационный фонд, который должен быть

достаточным для поддержания материально-технической базы производства на оптимальном уровне. При этом сами нормы амортизации, как и затраты по амортизации, имеют оптимальные параметры и в каждом конкретном случае должны рассчитываться в зависимости от сроков службы оборудования.

Как показали исследования, удельные затраты по амортизации, как и вся себестоимость находится в следующей зависимости от сроков службы техники (см. рис. 2).



где 1 - себестоимость единицы выпускаемой продукции по амортизации;  
2 - общая производственная себестоимость выпуска единицы продукции.

**Рис. 2.** Зависимость удельных затрат по амортизации и себестоимости в целом от сроков службы техники

Из графика (рис. 2) видно, что в данном случае наименьшая себестоимость достигается при сроках службы техники в 4 года, а не в 6 или 7, как предусмотрено действующими нормами амортизации. Такая зависимость носит типичный характер и указывает на то,

что нормы амортизации не могут быть едиными для всей совокупности основных фондов и должны устанавливаться в каждом конкретном случае на предприятиях самостоятельно, добиваясь наивысшей эффективности использования техники, что соответствовало бы миро-

вой практике. Значит, нормы амортизации, как и сам амортизационный фонд, не могут быть использованы в качестве регулирующего аргумента при определении налогооблагаемой прибыли.

Игнорирование изложенных закономерностей неминуемо приведет к ухудшению технического состояния основных фондов и к увеличению затрат на производство со всеми вытекающими последствиями. Никак нельзя согласиться и с самим порядком определения налогооблагаемой прибыли, который, в свою очередь, приводит к тому, что убыточность или прибыльность по бухгалтерскому учету зачастую не совпадает с такими же показателями по налоговому учету. Причем налогооблагаемая прибыль, как правило, выше балансовой ее величины, что также способствует дополнительному увеличению налога на прибыль.

Основными причинами таких расхождений являются включения в валовый доход сумм неполученных за фактически выполненные работы или отгруженную продукцию в виде дебиторской и кредиторской задолженности, авансовых поступлений и др., а также не включение в валовые издержки отдельных расходов, которые так или иначе были допущены в процессе производства. В итоге на предприятии часто складывается такая ситуация, что балансовой прибыли не хватает даже на уплату налога на прибыль.

Вместе с тем следует подчеркнуть, что налог на прибыль, несмотря на его довольно высокие ставки (30% и более), оказался малозначительным по его удельному весу в общих поступлениях в бюджет. Основными причинами этому явилось то, что наша система контроля со стороны налоговой администрации не

может обеспечить правдивость отчетных данных о доходах, особенно на негосударственных предприятиях, а лишь породила стремление у собственников к искусственному завышению себестоимости и сокрытию прибыли. На это указывает тот факт, что большинство предприятий торговли и посреднической деятельности официально стали или малорентабельными или убыточными, хотя на самом деле успешно функционируют.

Заметное отрицательное воздействие на экономику оказывает введение высоких ставок начислений на заработную плату, которые составляют 37,5% ко всему фонду оплаты труда. Если учесть, что с начисленной заработной платы работников удерживается подоходный налог в среднем 20% и 1% в пенсионный фонд, то общие отчисления в бюджет из заработной платы составят около 60%. Таким образом получается, что предприятие должно начислять заработную плату работнику в 1,6 раза больше той суммы, которую он реально получит. Такие высокие ставки начислений на заработную плату способствуют искусственному завышению себестоимости продукции и снижению ее конкурентоспособности. Именно по этой причине предприниматели и другие руководители предприятий вынуждены выплачивать заработную плату своим сотрудникам теневой "наличностью".

К значительным недостаткам действующего налогового кодекса следует отнести и необоснованное включение в себестоимость выпускаемой продукции отчислений во внебюджетные фонды в размере 3,3%, что также способствует росту издержек производства. Таким образом, по всем перечисленным причинам себестоимость выпускаемой про-

дукции оказалась искусственно завышена более чем в 1,5 раза. Все это указывает на то, что необходимо кардинально менять механизм налогообложения.

В настоящее время в Верховный Совет уже поступило на рассмотрение несколько проектов налогового кодекса Украины, которые основываются на разных методологических положениях. Среди них по своим различиям следует выделить, с одной стороны, проект Кабинета Министров и предложение группы депутатов в составе Б. Губского, В. Алешина, И. Белоусовой, В. Москаленко, В. Рыбака, Ю. Кононенко и др., а с другой, кодекс бюджетного парламентского комитета в составе Ю. Тимошенко, И. Богословской, А. Турчинова и др.

Проект налогового кодекса представленный Кабинетом Министров и первой группой депутатов базируется преимущественно на действующем законодательстве. Хотя данный проект предусматривает незначительное снижение НДС (до 17%) и начислений на заработную плату, но при этом сохраняет те же недостатки, которые изложены в данной статье. О том, что утверждение правительственного проекта не только не снизит налоговый пресс, а даже приведет к его усилению, свидетельствуют и расчеты, приведенные Кабинетом Министров к нему. Конкретно по предварительным правительственным расчетам ожидается значительное увеличение поступлений в бюджет в расчете на год в виде налогов на прибыль, добавленную стоимость и на имущество, а также местных налогов и сборов на общую сумму более 3 млрд. грн.

В данном проекте сохраняется ориентация на формирование доходной час-

ти бюджетов всех уровней преимущественно за счет не прямых налогов, на основе включения их в состав себестоимости или цены выпускаемой продукции, что указывает на затратный подход в формировании налоговой системы. Такой налоговый кодекс не приведет к существенному оживлению экономики и повышению эффективности отечественного производства.

При разработке новой налоговой системы необходимо учитывать следующие основные требования: размеры налогов должны быть экономически обоснованными, т.е. такими, при которых предприятия имели бы достаточно средств для их работы на принципах самокупаемости и самофинансирования, построение налогов должно играть стимулирующую роль в повышении эффективности производства, не должно носить затратный характер.

С этих позиций большого внимания заслуживает концепция нового налогового кодекса, предложенная Ю. Тимошенко, А. Турчиновым, И. Богословской и др., а также альтернативный проект налоговой концепции института Минпромполитики Украины. Главная суть их концепции состоит в том, что НДС и налог на прибыль предлагается заменить единым налогом с оборота, и в качестве базы налогообложения принять суммарный оборот от реализации продукции (товаров, работ, услуг). При этом ставки налога рекомендуется дифференцировать в размерах 0%, 3%, 5% и 7%, в зависимости от отрасли с учетом количества циклов в производстве и реализации продукции, уровня рентабельности и нормы добавленной стоимости. Такой подход не будет вызывать стремление у предприятий к искусственному занижению прибыли, а наоборот будет способ-

ствовать достижению ее максимальных параметров. Однако, как признаются сами разработчики, определение ставок налога с оборота для конкретных хозяйствующих субъектов является одним из сложных вопросов предлагаемой концепции. Такой путь дифференциации с нашей точки зрения является весьма громоздким и неточным, допускает большой субъективизм в определении указанных параметров и может свести все преимущества данного подхода к нулю.

С нашей точки зрения базой налогообложения должна быть нормативная прибыль, рассчитанная путем умножения фактического суммарного оборота от реализации продукции (товаров, работ, услуг) на нормативный уровень рентабельности, установленный по каждому виду деятельности на длительный период времени, который в зависимости от степени развития научно-технического прогресса может пересматриваться. Ставки налога на нормативную прибыль могут быть как дифференцированными, так и едиными, поскольку различия между видами деятельности отражаются в нормативном уровне рентабельности. Предлагается снизить ставки начислений на заработную плату и подоходного налога в 1,5 раза, что будет способствовать легализации начислений и выплат заработной платы, а также снижению себестоимости продукции и повышению эффективности производства. Необходимо также исключить из себестоимости фиксированные отчисления во внебюджетные фонды, что освободит себестоимость продукции от лишних наслоений. Предлагаемая система налогообложения должна обеспечить резкое снижение се-

бестоимости, примерно в 1,5 раза, а также снять все противоречия и стремление коллективов предприятия к скрытию получаемых доходов.

Укрупненные показатели расчетов показывают, что общая величина налогов на нормативную прибыль уменьшится и составит 12-15% от ВВП, что 1,5-2 раза снизит налоговый прессинг и приведет к возрождению отечественного производства и, соответственно, повышению его эффективности.

Вместе с тем снижение налогового давления не приведет к уменьшению общей суммы собираемости налогов, поскольку резко возрастут объемы производства, значительная часть экономики выйдет из тени, увеличится покупательная стоимость населения, и, соответственно, товарооборот.

#### Список литературы

1. Н. Назімова, М. Шпота. Податковий кодекс: старт у Верховій Раді.-Київ: ж. Вісник ФПУ, аналіз, перспективи, жовтень 1999 р., с. 35-43.
2. О. Соскін. Укротить налогового монстра Киев: ж. Посредник. Налоги. Бухгалтерия, 31.01.2000 г., с. 6,7.
3. Ю.С. Кононенко. Украину ожидает экономический взлет если... - Киев: ЕУФІМБ, 1999 г., с. 66.
4. И. Богословская. Есть за что бороться! - Киев: Бизнес №16, 19 апреля 1999 г., с. 66,67.
5. Кодекс сильного. В парламенте есть еще одна концепция Налогового кодекса, предполагающая замену НДС и налога на прибыль налогом на реализацию Киев: Бизнес №19, 10 мая 1999 г., с. 50-52.