

*д-р экон. наук,**заведующий кафедрой Донецкого национального**технического университета*В. В. Гавриленко*ассистент Донецкого национального университета*

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ

Названная проблема является весьма актуальной, поскольку от правильности и обоснованности ее решений зависит развитие экономики страны. Ею постоянно занимаются правительственные структуры, а также многие научные коллективы и отдельные ученые, достижения которых отражены в налоговом законодательстве и во многих опубликованных литературных источниках [1; 2; 3; 4; 5; 6]. Однако, в большинстве случаев, изложенные в них рекомендации касаются в основном предложений по упорядочению размеров НДС, подоходного налога, отчислений на социальные меры и других отчислений в бюджет, которые носят косметический характер и не избавляют налоговый кодекс от существенных недостатков, тормозящих развитие экономики. В этой связи рассматриваемая проблема требует дальнейшего глубокого исследования и кардинального реформирования.

Главной целью проводимых исследований является разработка нового механизма налогообложения на основе устранения всех противоречий и недостатков в налоговом законодательстве, обеспечивающего не только гарантированное поступление необходимых средств в бюджет, но и создание дополнительных стимулов повышения эффективности производства. Основные недостатки, присущие действующей системе налогообложения, и пути урегулирования возникающих в ней противоречий изложены ниже. Важнейшим недостатком этой системы является то, что она носит исключительно фискальный характер и не способствует повышению эффективности производства. К тому же налоги настолько велики, что они становятся не под силу 70 % промышленных предприятий [3]. Так, более 20 % составляет налог на добавленную стоимость (НДС), хотя он в виде налоговых обязательств от объема реализации составляет 16,67 %. Государство в большинстве случаев не возвращает предприятию и

налоговый кредит на приобретенное оборудование, сырье и материалы так же в размере 16,67 % от их стоимости. В итоге получается, что государство забирает у предприятия около 25 % от общей суммы полученного дохода. Особо трудно и даже невозможно получить от государства налоговый кредит (НДС) на приобретенное за рубежом оборудование, сырье и материалы.

Налог на прибыль от налогооблагаемой ее величины установлен в размере 30 %. При этом необходимо заметить, что очень часто прибыль по налоговому законодательству превышает ее величину по бухгалтерскому учету. Но поскольку налог на прибыль начисляется по первому ее значению, то по отношению к прибыли по бухгалтерскому учету его величина значительно превышает 30 %, а часто составляет 80 – 90 %. А иногда даже не хватает всей прибыли для уплаты соответствующего налога в полном объеме. Все это происходит из-за несовершенства методологии в учете, приводящей к возникновению временных и постоянных разниц, которые в конечном итоге обязательно влияют на финансовый результат. Одной из таких временных разниц является полученные авансы, которые по налоговому учету включаются в доход предприятия. Из этого дохода государство забирает (НДС) в виде налогового кредита в размере 16,67 % от его суммы. Реально предприятие получает только 83,4 % всей суммы выданного аванса, который впоследствии необходимо возмещать в полном размере. А при отгрузке (товара) продукции заказчику, в счет полученного аванса, в момент зачисления ее на доход предприятие вновь уплачивает налоговые обязательства (НДС). Таким образом, при не возврате налогового кредита, что очень часто бывает, складывается двойное налогообложение. Кроме того, весь чистый доход от полученного аванса в налоговом учете включается в скорректированный валовой доход, то есть относится на прибыль, на которую начисляется налог в размере 30 %. Хотя, на самом деле, прибыль от использования данного аванса предприятие получит лишь в соотношении к рентабельности его деятельности.

Таким образом, отсроченные налоговые обязательства на сумму «авансовой прибыли» никогда не будут компенсированы бухгалтерской прибылью от использования данного аванса. В данном случае предприятие теряет только на авансе 39 – 40 % его суммы, на которую уменьшается чистая прибыль. Из изложенного понятно, что получение авансов на таких униженных условиях не способствует возрождению отечественного производства.

Теперь о включении в скорректированный валовый доход возвращенной должником ранее списанной дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности, которая относится к постоянной разнице. Она также приравнивается к налогооблагаемой прибыли, на которую начисляется налог в размере 30 %. Дело в том, что на эту сумму дебиторской задолженности был начислен не только НДС, но и налог на прибыль в момент реализации продукции. Здесь тоже проявляется двойное налогообложение, что противоречит здравому смыслу.

Большие расхождения между прибылью по налоговому и бухгалтерскому учету складываются под воздействием различий в отражении расходов на текущий и капитальные ремонты техники, которые, в свою очередь, относятся к постоянным разницам.

Это обусловлено тем, что в налоговом учете расходы на текущие и капитальные ремонты в размере 5 % от стоимости основных средств относятся на себестоимость выпущенной продукции, а остальная часть прибавляется к стоимости основных фондов, на которую начисляется амортизация. В этой связи общая величина расходов на текущий и капитальный ремонты, вычитаемая из скорректированных валовых доходов имеет вид:

$$HЗ_{т.к.р} = 0,05\Phi_{oa} + 0,15(З_{т.к.р}^{\phi} - 0,05\Phi_{oa}),$$

где $HЗ_{т.к.р}$ – совокупные затраты на текущие и капитальные ремонты техники в налоговом учете, грн; Φ_{oa} – величина активной части основных фондов, относящейся к третьей группе по уровню начисления на них норм амортизации, грн; 0,05 — коэффициент, отражающий 5 % включения в затраты на производство расходов по текущим и капитальным ремонтам; $З_{т.к.р}^{\phi}$ – фактические расходы на текущие и капитальные ремонты за анализируемый период времени, грн; 0,15 – годовая норма амортизации на произведенные основные средства.

В преобразованном виде эта формула выглядит так:

$$HЗ_{т.к.р} = 0,0425\Phi_{oa} + 0,15З_{т.к.р}^{\phi}$$

Данная формула применима для случаев когда

$$З_{т.к.р}^{\phi} > 0,05\Phi_{oa} .$$

В бухгалтерском же учете в затраты на производство включается вся стоимость текущих и капитальных ремонтов. В этой связи возникает разница в учете этих расходов ($Z_{т.к.р}$), которая характеризуется таким выражением:

$$DZ_{т.к.р} = Z_{т.к.р}^{\phi} - 0,0425\Phi_{oa} - 0,15 Z_{т.к.р}^{\phi}$$

или

$$DZ_{т.к.р} = 0,85 Z_{т.к.р}^{\phi} - 0,0425\Phi_{oa}$$

Расчеты показывают, что такие превышения могут быть весьма значительными, особенно тогда, когда основные средства предприятий сильно изношены (на 85 – 90 %) и требуют больших расходов на ремонты для поддержания их работоспособности. Именно по этим причинам налогооблагаемая прибыль может значительно превышать бухгалтерскую, что в конечном итоге приведет к увеличению налога на прибыль и уменьшению чистой ее величины.

Налогам следует считать также и отчисления на социальные мероприятия, которые по отношению к расходам на оплату труда на предприятиях отдельных отраслей промышленности достигли 50 %, в том числе в пенсионный фонд – 34 %, на социальное страхование 2,5 % и на устранение чрезвычайных ситуаций от 5 % до 13,8 %.

Одновременно с отчислениями на социальные мероприятия чрезвычайно большой налоговой нагрузке подвергается и начисленная заработная плата трудящихся. Помимо прогрессивного подоходного налога, который колеблется от 10% до 40%. введены 1% налог на финансирование занятости и 1,5% – отчисления в пенсионный фонд. Получается, что вместе с отчислениями на социальные мероприятия общая относительная величина налогов на заработную плату трудящихся составляет 75 – 80%. Получается, что в расчете на 1 грн реально выплаченной заработной платы, государство изымает у предприятия и трудящихся 0,8 грн. Такой подход вынуждает предприятия в расходы на оплату труда включать минимальную заработную плату, а надбавки выплачивать по дополнительным теневым ведомостям, которые не подвергаются налогообложению.

В результате этого государство проигрывает, теряя значительные суммы налогов и платежей в бюджет, поскольку часть начисленной заработной платы уходит в тень, способствуя развитию инфляционного процесса.

Помимо изложенных налогов имеют место и внебюджетные платежи (на научные исследования, геологоразведку, ремонт дорог, за использование земли и др.), источниками покрытия которых являются средства заложенные в себестоимости выпуска продукции. Для этих целей предусмотрено до 3,3 % от общих затрат на производство продукции. Если теперь все перечисленные налоги сложить и проинтегрировать к объему реализуемой продукции то общая их относительная величина составит 55 – 60% от всей суммы дохода, что подтверждается прямыми расчетами. Выходит, что предприятие реально получает лишь 40% от общего объема реализуемой продукции.

Чтобы как-то сдержать налоговую нагрузку и выжить в сложившейся ситуации, предприятия идут на всевозможные ухищрения и подкупы, попадая в полную зависимость от налоговых органов.

Устойчиво в данной ситуации могут работать около 20 – 25 % всех предприятий. Это игровой бизнес, казино, бары, рестораны, туризм, алкогольные и табачные производства и другие сферы обслуживания. Большинство же промышленных предприятий, особенно угольные шахты, поставлены на колени и доведены до полного банкротства. Естественно, такая система налогообложения, с изложенными выше противоречиями и недостатками, не имеет права на дальнейшее существование и требует коренной перестройки.

Каким же образом должна реформироваться налоговая система?

Поскольку более 70 % всех промышленных предприятий являются убыточными, то НДС для них следует упразднить, поскольку он не имеет источника покрытия, так как не вмещается в цене реализации [3]. Его можно оставить для высокорентабельных предприятий или заменить дифференцированным налогом с оборота. Что касается налога на прибыль, то его доля в общем налогообложении не превышает 2 – 3 %. Предприятия все же научились уходить от уплаты налога на прибыль. Одним из таких методов является искусственное завышение себестоимости, то есть расходов, путем составления более затратных калькуляций на выпуск продукции, которые повсеместно проконтролировать и проверить не представляется возможным, а так же за счет внутреннего перемещения продукции, отражая ее в учете в виде незавершенного производства и др. В этой связи многие предприятия по отчетам считаются убыточными или малорентабельными уже несколько лет, а на практике успешно функционируют. В первую очередь это

относится к торговле и большинству видов услуг.

Сложность и неосуществимость полного контроля, а так же наличие уже отработанных маневровых операций по отводу денежных средств в тень требуют полного пересмотра всех подходов в налогообложении. В первую очередь это касается налогообложения прибыли, а так же размеров отчислений на социальные мероприятия и подоходного налога с трудящихся, от которых государственный бюджет должен формироваться на 85 – 90 %. Уже есть некоторые положительные результаты решения этой проблемы в России. Однако большинство сдвигов и там пока не достигнуто и правительство страны сталкивается с серьезными трудностями. поскольку большинство бизнесменов не хочет показывать свои доходы, так как они их вполне устраивают.

Здесь, кроме добровольности нужен принцип обязательности выполнения фиксированных нормативных показателей, построенных для создания дополнительных стимулов в повышении эффективности производства, которые обеспечат реальное наполнение бюджета.

Суть такого подхода состоит в том, что налог в установленных процентах рассчитывается по отношению к нормативной прибыли, которая определяется умножением фактического объема реализации продукции, то есть оборота на нормативный уровень ее рентабельности. Нормативный же уровень рентабельности должен устанавливаться для предприятий по отраслям промышленности и по видам их деятельности, то есть по уровню их эффективности на основе отечественного и зарубежного опыта. Для определения нормативной рентабельности должны быть привлечены независимые и опытные эксперты. Обязательным условием при установлении нормативной рентабельности должно быть то, что она не должна пересматриваться чаще 5 лет. А сверхнормативная прибыль не должна облагаться налогом. Это будет стимулировать хорошо работающие предприятия и дальше повышать эффективность производства, не уводя прибыль в тень. А недостаточно хорошо и плохо работающим предприятиям необходимо помочь поднять свою рентабельность до среднего (нормального) уровня и выше или способствовать их объединению с успешно работающими.

В таком понимании налог на прибыль представлен выражением:

$$H_n = D_q K_{н.р.} K_{н.н.}$$

где, D_c - чистый доход от реализации продукции выполненных работ, оказанных услуг, грн; $K_{н.р.}$ – коэффициент, отражающий нормативный уровень рентабельности предприятия; $K_{н.п.}$ – коэффициент, отражающий уровень налога на прибыль.

Пример расчета налога на прибыль при одинаковом размере чистого дохода по трем предприятиям с различным уровнем рентабельности показан в табл. 1.

Из табл.1 видно, что введение дифференцированных значений нормативной рентабельности позволяет: во-первых, значительно упростить контроль, поскольку последний ограничивается лишь чистым доходом; во-вторых, реально обеспечить поступление налога в бюджет; в-третьих, усилить материальную заинтересованность в повышении эффективности

Таблица 1. Пример расчета налога на прибыль

Наименование показателей	Виды предприятий		
	Торговля	Металлургический завод	Пивзавод
1. Чистый доход от реализации продукции, грн.	1000000	1000000	1000000
2. Коэффициент отражающий нормативный уровень рентабельности	0,25	0,15	0,35
3. Коэффициент отражающий налог на прибыль	0,3	0,3	0,3
4. Величина налога на прибыль	75000	48375	105000

производства, поскольку сверхнормативная прибыль не облагается налогом; в-четвертых, отказаться от теневых операций.

Налог на прибыль будет возрастать в абсолютном значении лишь за счет увеличения чистого дохода, то есть объема реализации. Кроме того, при таком механизме полностью теряется влияние на налог как временных, так и постоянных разниц, возникающих при различиях в подходах налогового и бухгалтерского учетов, что значительно упрощает его ведение.

Теперь об отчислениях на социальные мероприятия и подоходном налоге. Совершенно недопустимо и безнравственно планировать минимальную

заработную плату работникам ниже прожиточного минимума. Учитывая то, что большинство структур реально выплачивают заработную плату не ниже прожиточного минимума, а в расходах на оплату труда отражают только часть ее, то происходит искусственное занижение отчислений на социальные мероприятия и подоходного налога. То есть начисление заработной платы и ее выплата уходят в тень. В этой связи предлагается узаконить реально начисляемые размеры оплаты труда и установить только для расчета отчислений на социальные меры ведь чину средней заработной платы не ниже прожиточного минимума, то есть 360 грн. Чтобы не допустить резкого возрастания расходов по отчислениям на социальные меры, предлагается одновременно сократить процентные ставки в пенсионный фонд, на социальное страхование и устранение чрезвычайных ситуаций не менее чем в 1,5 раза.

Пример расчета отчислений на социальные меры и подоходного налога при различных их процентных ставках и величине заработной платы в 360000 грн в расчете на 1000 рабочих (на одного 360 грн) приведен в табл. 2.

По первому варианту официально начисленная заработная плата составила 170000 грн из расчета 170 грн в месяц на одного работника, неофициально выплаченная по дополнительным ведомостям – 190000 грн (всего 360000 грн). При этом отчисления на социальные меры составили 77350 грн, а поступления в бюджет вместе с подоходным налогом 107950 грн.

По второму варианту вся заработная плата в размере 360000 грн начислена официально. Если бы на эту заработную плату все отчисления производились по прежним процентным ставкам, то они составили бы 163800 грн, а вместе с подоходным налогом 235000 грн, что в сравнении с первым вариантом больше, чем в 2 раза.

По третьему варианту вся заработная плата в размере 360000 *грн* начислена также официально, но отчисления на социальные меры и подоходный налог рассчитаны по процентным ставкам, уменьшенным в 1,5 раза. При этом отчисления на социальные меры составили 123840 *грн*, а поступления в бюджет – 168000 *грн*. То есть, они возросли по сравнению с первым вариантом в 1,6 раза.

Таблице 2. Результаты расчета отчислений на социальные меры и подоходного налога по вариантам

Варианты	Условия начислений	Сумма начислений, грн	
1	2	3	
1	1. Начислено зарплаты всего,	360000	
	в том числе: официально по минимальной заработной плате в 170 грн,	170000	
	неофициально по дополнительным ведомостям	190000	
	2. Отчисления на социальные мероприятия на официально начисленную заработную плату по процентным ставкам – всего 45,5%,	77350	
		в том числе:	51800
		в пенсионный фонд – 34%	4250
		на социальные страхования – 2,5%	15300
	на устранение чрезвычайных ситуаций – 9%		
	3. Подоходный налог с официально начисленных сумм заработной платы со ставки 20%	30600	
	4. Общие отчисления в бюджет	107950	
2	1. Начислено зарплаты всего,	360000	
	в том числе:	360000	
	официально по минимальной зарплате на уровне прожиточного минимума – 360 грн,	–	
	неофициально по дополнительным ведомостям		
	2. Отчисления на социальные меры по процентным ставкам – всего 45,5%,	16380	
		в том числе:	122400
		в пенсионный фонд – 34%,	9000
		на социальное страхование – 2,5%,	32400

	на уровне чрезвычайных ситуаций – 9%	
	3. Подоходный налог по ставке 20%	72000
	4. Общие отчисления в бюджет	235800
3	1. Начисление зарплаты всего	360000
	в том числе:	360000
	официально по минимальной заработной плате равной прожиточному минимуму в 360 грн, неофициально по дополнительным ведомостям	–
	2. Отчисления на социальные меры по процентным ставкам, уменьшенным в 1,5 раза по отношению к действующим, то есть общая процентная ставка – 34,4%	123840
	в том числе:	96120
	в пенсионный фонд – 26,7%,	6120
	на социальное страхование – 1,7%,	21600
	на устранение чрезвычайных ситуаций – 6,0%	
	3. Подоходный налог по ставке 13%	44590
	4. Общие отчисления в бюджет	168430

Окончание таблицы 2

1	2	3
4	1. Начислено зарплаты всего,	360000
	в том числе:	360000
	официально при минимальной заработной плате равной прожиточному минимуму в 360 грн, неофициально по дополнительным ведомостям	–
	2. Отчисления на социальные меры по процентным ставкам, уменьшенным в 2 раза по отношению к действующим, то есть общая процентная ставка – 22,75%,	81900
		61200

в том числе:	4500
в пенсионный фонд – 17%, на социальное страхование – 1,25%, на устранение чрезвычайных ситуаций – 4,5%	16200
3. Подоходный налог по ставке 13%	44590
4. Общие отчисления в бюджет	126490

По четвертому варианту при снижении процентных ставок в 2 раза отчисления на социальные меры, то есть себестоимость, возросли всего на 5,9 %, а поступления в бюджет на 17 %.

Такой подход, основанный на сочетании поднятия уровня минимальной зарплаты и снижении процентных ставок начислений на нее, позволяет выбрать наиболее приемлемое для данного времени соотношение этих параметров. За счет этого можно добиться: во-первых, значительного увеличения средней заработной платы работников без существенного прироста общих расходов на выпуск продукции; во-вторых, резкого поднятия покупательной способности населения и, соответственно, усиления мотивации к увеличению объемов производства; в-третьих, заметного роста поступлений в бюджет, которые в несколько раз перекроют увеличение затрат на производство; в четвертых, прекращения теневых операций по начислениям заработной платы. А это, в свою очередь, приведет к наполнению бюджета и возрождению экономики на основе поднятия ее эффективности.

Представлена в редакцию 12.02.2003г.

Список литературы

1. О налоге на добавленную стоимость: Закон Украины от 03. 04. 1997 г. №168/97-ВР // Все о бухгалтерском учете.– 2001.– №98 (644).– 22 октября.

2. О налогообложении прибыли предприятий: Закон Украины от 22 мая 1997 года № 283/97-ВР)// Сборник систематизированного законодательства.– 2003.– Выпуск1.

3. Гавриленко В.А., Про недоліки і шляхи удосконалення податкового кодексу України. Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: Економічна. Випуск 22. – Донецьк: ДонНТУ, 2000.– С.14–20.

4. Намізова Н., Шпота М. Податковий кодекс: старт у Верховній Раді, аналіз, перспективи // Вісник ФПУ.–1999.–№19.– С.35–43.

5. Богословская И. Есть за что бороться! // Бизнес.–1999.– №16.– С.66-67.

6. Кодекс сильного. В парламенте есть еще одна концепция Налогового кодекса, предполагающая замену НДС и налога на прибыль налогом на реализацию // Бизнес.– 1999.– №19.– С.50–52.