

Б.В. БУРЛУЦКИЙ,  
В.Н. АНТОНЕНКО, *доцент,*  
ДОННТУ

## “ЛИНЕЙНОЕ” НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАК ОДИН ИЗ ФАКТОРОВ, СНИЖАЮЩИХ ЭФФЕКТИВНОСТЬ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

Вопросы об эффективности налоговой системы и, в частности, повышение ее регулирующей роли, факторы, влияющие на нее, постоянно находятся в эпицентре налоговой реформы. Такие цели налоговой политики, как стимулирование предпринимательской производственной деятельности и инвестиционной активности не достигнуты и зачастую наблюдается обратное: обнищание, разорение и банкротство предприятий. Это, безусловно, вызывает всестороннюю критику, прежде всего, со стороны налогоплательщиков, а также экономистов, которые специализируются на исследованиях в сфере налогообложения, и даже – со стороны служащих самой фискальной (то есть налоговой) службы. Таким образом, действующая в Украине налоговая система не выполняет своих функций, не побуждает к предприимчивости и инициативе, инвестиционной деятельности в стране, а, наоборот, – в значительной мере направлена только на выполнение фискальной роли.

Общеизвестно, что фискальную функцию должны выполнять в первую очередь косвенные налоги, а регулирующую – прямые, прежде всего – налог на прибыль предприятий. Если детальнее рассмотреть регулирующую функцию украинского налога на прибыль, то ее можно определить как антирегулирующую для налогоплательщиков.

Весомым аргументом в пользу этого является существующее в налоговом учете “правило первого события”, в соответствии с которым налоговая база увеличивается при наступлении первого

из событий: или отгрузка товаров (продукции), выполнение работ, предоставление услуг, или зачисление средств в счет их оплаты. В налоговом праве такой подход к формированию налоговой базы нацелен защищать фискальные интересы украинского государства в период экономического кризиса и хронических неплатежей. Однако на практике “правило первого события” приводит к тому, что у налогоплательщиков возникает в налоговом учете прибыль “на бумаге”, которая не имеет никакой связи с реально полученными средствами. Такая ситуация не позволяет считать этот налог стимулирующим предпринимательскую деятельность и заставляет относить его к фискальным составляющим налоговой системы Украины.

К сожалению, подход к определению налоговой базы “по первому событию” применяется не только к налогу на прибыль, такая ситуация наблюдается и с другими налогами, которые определяются исходя из выручки от реализации (налог на добавленную стоимость, акцизный сбор и т.п.).

Если предположить, что “правило первого события” нацелено на стимулирование поиска налогоплательщиками более надежных заказчиков, то в этом и без любых дополнительных стимулов заинтересованы сами предприятия. А “первое событие” ни в коем случае не решает проблемы хронического кризиса неплатежей, а наоборот – приводит к еще большему ухудшению финансового состояния предприятий, которые благо-

даря существующему правилу формирования налоговой базы должны платить налоги из неполученных доходов. Поэтому считается целесообразным отметить "правило первого события", а налоговую базу увеличивать лишь после зачисления средств в счет оплаты товаров (работ, услуг).

Особенно заметно несогласование между бухгалтерским и налоговым учетами в части начисления амортизации и определении затрат на улучшение основных средств. Стоимость основных фондов и величина амортизационных отчислений в налоговом учете отличаются от этих показателей в бухгалтерском учете за счет: разных ставок амортизационных отчислений, использования в налоговом учете на протяжении нескольких лет понижающего коэффициента к нормам амортизации, несовпадения объектов амортизации, увеличения стоимости основных средств на стоимость ремонтов, которые превышает 5% балансовой стоимости основных средств, разных коэффициентов переоценки основных средств. Было бы целесообразным разрешить предприятиям избирать метод начисления амортизации, который отвечал бы особенностям хозяйственной деятельности каждого налогоплательщика. Ни в коем случае не следует возвращаться к понижающему коэффициенту к нормам амортизации, так как в условиях значительного износа основных фондов на многих предприятиях государство этой нормой не позволяет им обеспечивать даже простое воспроизведение [1, с. 241-244].

Несправедливым является включение в валовые доходы суммы полученных штрафов, пени и неустоек, так как они являются компенсацией убытков предприятия, причиненных ему несвоевременным и ненадлежащим выполнением договоров. Поэтому сумма полученных предприятием экономических санкций не должна учитываться в составе валовых доходов.

В случае приобретения материальных ценностей в офшорных зонах нужно

к валовым затратам зачислять 100% их стоимости, а не 85%, как это предусмотрено действующим Законом по налогообложению прибыли предприятий. Это поясняется тем, что льготирование предприятий в офшорных зонах происходит не только за счет бюджетных средств, а и за счет предприятий-налогоплательщиков, которые и так ощущают существенное налоговое бремя. Кроме того, спрос на товары, которые вырабатываются в офшорных зонах, снижается.

Рассмотренные проблемы налогового законодательства, безусловно, снижают эффективность действующей налоговой системы и требуют их безотлагательного решения. Однако одна из главных причин неэффективности украинской налоговой системы состоит в том, что при ее формировании в основу был положен принцип "линейности", под которым понимается наличие односторонней зависимости между величиной налоговой ставки и суммой налога. Как известно, объем налоговых доходов государства определяется по формуле:

$$H = C_H \cdot B_H, \quad (1)$$

где  $C_H$  – ставка налога,

$B_H$  – база налогообложения.

"Линейный" подход к расчету налоговых поступлений основан на предположении о постоянстве (неизменяемости) одного из сомножителей, а именно –  $B_H$ , из чего вытекает линейная зависимость между  $H$  и  $C_H$ . На практике ограниченность "линейного" налогообложения, используемого довольно продолжительное время в Украине, обнаруживалась в государственном манипулировании налоговыми ставками с целью их увеличения.

В действительности же между сомножителями  $C_H$  и  $B_H$  в приведенной выше формуле (1) существует объективная взаимосвязь, которая нарушает линейный характер зависимости величины налоговых поступлений от одного из сомножителей в этой формуле. Взаимоза-



зависимость между  $C_H$  и  $B_H$  измеряется соответствующим коэффициентом эластичности:

$$K_{эл} = \frac{\Delta B_H}{\Delta C_H}, \quad (2)$$

где  $\Delta B_H$ ,  $\Delta C_H$  – относительные (точечные или дуговые) приращения соответственно налоговой базы и ставки налога.

Значение  $K_{эл}$  всегда отрицательное, вследствие чего увеличение  $C_H$  приведет к уменьшению  $B_H$ , и он принимает разную величину в зависимости от того, в каком диапазоне ставки налога происходит ее изменение (рис. 1).

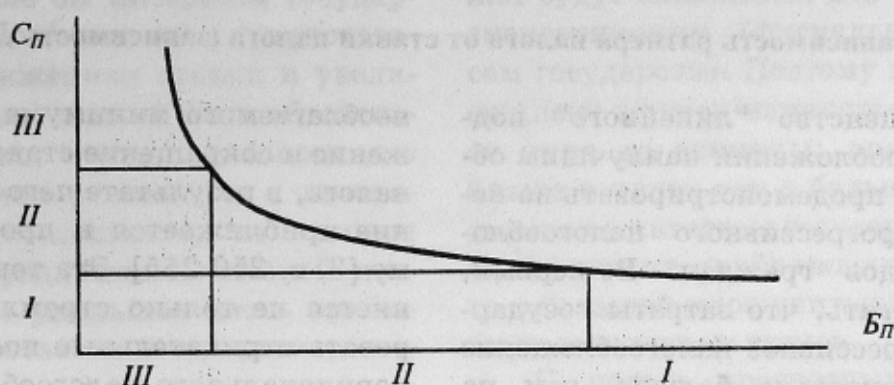


Рис. 1. Эластичность связи базы налогообложения и ставки налога

При определении размера налога  $H$  взаимозависимые величины  $C_H$  и  $B_H$  изменяются следующим образом: если ставка  $C_H$  довольно таки низкая (диапазон I), то при ее увеличении наблюдается относительно незначительное уменьшение налоговой базы  $B_H$ ; на диапазоне II база  $B_H$  сравнительно с первым этапом значительно уменьшается при возрастании  $C_H$ . А дальнейшее повышение ставки (диапазон III) приводит к тому, что налогоплательщик “не выдерживает”, вследствие чего база налогообложения снижается почти к нулю.

Поэтому при оптимизации величины налоговых поступлений в бюджет необходимо учитывать взаимосвязь между  $C_H$  и  $B_H$ . Используя математические формулировки, в данном случае целесообразно применить график Варзара, в соответствии с которым величина налога определяется как площадь любого прямоугольника, построенного на рис. 1 по известным  $C_H$  и  $B_H$  до пересечения этих отрезков с графиком. Величина налога, в

силу наличия эластичности связи между этими двумя сомножителями, изменяется как показано на рис. 2.

В экономической теории эта зависимость известна как график Лаффера. На рис. 2 зона I под линией функции определяет величину налога, а выше этой линии (зона II) – показывает размер недополученных государством налогов при увеличении ставки  $C_H$ . Эта часть является графическим изображением принципиального отличия “линейного” подхода, о котором говорилось раньше, от объективных условий и закономерностей налогообложения.

К сожалению, приоритет “линейности”, с одной стороны, и несовершенство налогового законодательства, с другой, являются важными предпосылками того, что в Украине сейчас сформировалась стойкая система уклонений от налогообложения, преодолеть которую в ближайшее время едва ли удастся легко и просто.

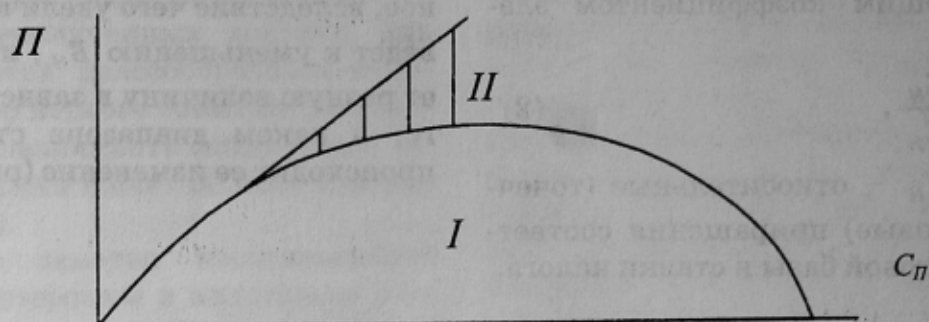


Рис. 2. Зависимость размера налога от ставки налога (зависимость Лаффера)

Несовершенство “линейного” подхода в налогообложении наилучшим образом можно продемонстрировать на недостатках прогрессивного налогообложения доходов граждан. Во-первых, следует отметить, что затраты государства на прогрессивное налогообложение доходов значительно больше, чем на пропорциональное. И это объясняется двумя главными причинами.

Первая состоит в том, что значительно усложняется организация учета налогоплательщиков, в связи с чем увеличивается штат учетчиков как на предприятиях, так и в налоговых органах. Вторая причина наиболее важная в разрезе данного исследования и состоит в том, что рост прогрессии налогообложения тормозит развитие частной собственности и накопление капитала и значительно снижает стимулы к труду и увеличению дохода. Эти явления приводят к отклонениям от налогообложения, причем наиболее ощутимы эти недостатки для тех стран, которые недавно стали на рыночный путь развития, где налоговая дисциплина изначально слаба [2, с. 27].

Несмотря на приведенные недостатки, прогрессивное налогообложение доходов граждан занимает значительные позиции в большинстве развитых стран, так как оказывает содействие эффективному перераспределению доходов и отвечает принципу справедливости налогообложения. В последние 20 лет во всех развитых странах наблюдается рост

необлагаемого минимума, а также снижение и сокращение ставок подоходного налога, в результате чего налогообложение приближается к пропорциональному [3, с. 250-255]. Эта тенденция объясняется не только стремлением нивелировать отрицательные последствия пропорционального налогообложения, но и значительным выравниванием доходов граждан этих стран. Поэтому переносить эту тенденцию в чистом виде в Украину нецелесообразно. Несомненной мерой, которая должна быть принята в Украине, есть повышение необлагаемого минимума и приближение его к прожиточному. Также нужно (в целях предотвращения уклонений) уменьшить верхнюю границу налогообложения доходов граждан.

Следует отметить, что рост ставки налогообложения прибыли предприятий приводит к тем основным отрицательным последствиям, что и рост прогрессии налогообложения доходов граждан: снижение капитальных вложений, инвестиций, утаивание доходов. Для решения этой проблемы необходима кардинальная реформа налогового законодательства.

Если отказаться от принципа “линейности”, то можно предложить использовать регрессивное налогообложение прибыли предприятий. Суть его состоит в следующем: при обложении прибыли использовать систему ставок налога, причем ставка налога должна



уменьшаться при условии увеличения размера объекта обложения, то есть прибыли. Тогда размер налога увеличился бы при снижении ставки за счет возрастания размера прибыли. Соотношение между снижением ставки и увеличением прибыли необходимо подобрать таким образом, чтобы снижение ставки немного отставало от роста прибыли и чтобы абсолютный размер налога увеличивался. Это отвечало бы интересам государства. Но, с другой стороны, это отставание между снижением ставки и увеличением прибыли должно быть обосновано и достаточно, чтобы такой подход в налогообложении отвечал бы и интересам налогоплательщиков, не снижая стимулов к предпринимательской деятельности и не уменьшая часть прибыли, которая остается в их распоряжении.

Учитывая вышесказанное, зависимость между ставкой налога на прибыль и темпом роста прибыли предлагается выразить следующей формулой:

$$C_H = C_H^6 \cdot \frac{(100 - T_{\Pi} \cdot K_T)}{100}, \quad (3)$$

где  $C_H$  — ставка налога на прибыль в отчетном периоде;

$C_H^6$  — ставка налога на прибыль в базовом периоде;

$T_{\Pi}$  — темп прироста прибыли в отчетном периоде относительно базового;

$K_T$  — коэффициент торможения ставки налога на прибыль ( $0 < K_T < 1$ ).

$$T_{\Pi} = \frac{\Pi_{отч} - \Pi_6}{\Pi_{отч}} \cdot 100\%, \quad (4)$$

где  $\Pi_{отч}$  и  $\Pi_6$  — соответственно прибыли отчетного и базового периодов.

В предлагаемой формуле (3) важное значение имеет коэффициент торможения  $K_T$ : от его величины зависит ставка налога на прибыль. Этот коэффициент ни в коем случае не может быть меньше нуля, так как в этом случае система на-

логообложения будет не регрессивной, а прогрессивной, то есть при возрастании массы прибыли будет увеличиваться ставка налога, а это противоречит экономическим интересам налогоплательщиков. Этот коэффициент также не может быть больше единицы, так как в этом случае ставка налога снижается быстрее, чем растет величина прибыли, при этом налоговые поступления в бюджет будут снижаться. Это противоречит экономическим (фискальным) интересам государства. Поэтому данный коэффициент должен изменяться в пределах от нуля до единицы; причем, чем он ближе к нулю, тем в большей мере учитываются интересы государства; если же коэффициент приближается к единице, то в большей мере учитываются интересы налогоплательщиков.

С целью прогнозных испытаний предложенной регрессивной модели налогообложения прибыли предприятий были сделаны соответствующие расчеты. При этом расчеты делались при разных условиях материалоемкости, трудоемкости, рентабельности, коэффициенте торможения налоговой ставки; удельном весе льготной прибыли предприятия, которая направляется на расширение объемов предпринимательской деятельности, в общем объеме льготной (освобожденной от налогообложения при применении регрессивной ставки) прибыли. Один из наиболее вероятных вариантов этих расчетов показан в табл. 1, в которой коэффициент торможения ставки налога на прибыль  $K_T$  равняется 0,5.

Как следует из расчетов, рекомендованная регрессия в налогообложении позволяет увеличить и чистую прибыль предприятия (стр. 10 табл. 1) и налоговые доходы государства (стр. 9 табл. 1), то есть отвечает интересам обеих сторон (рис. 3).

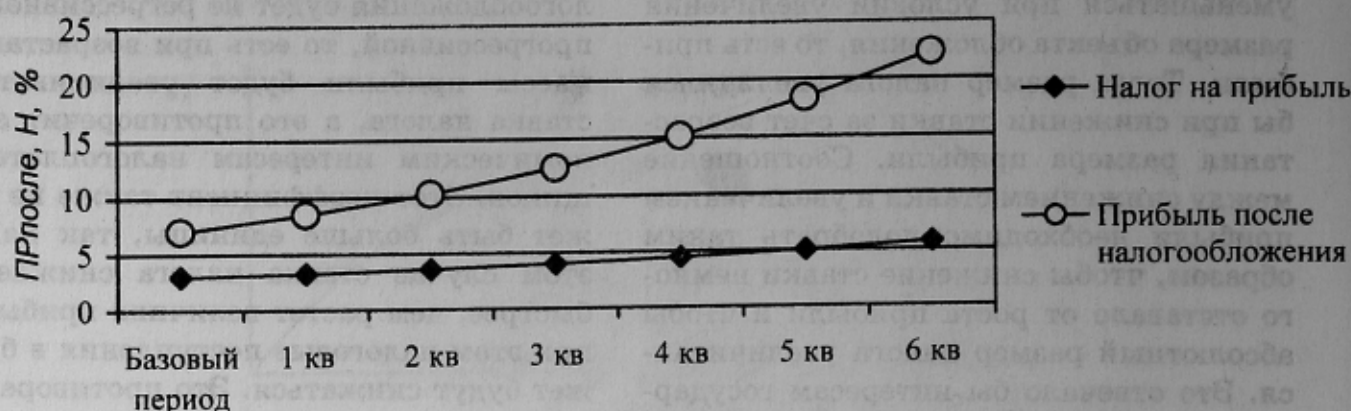


Рис. 3. Изменение налога на прибыль и прибыли после налогообложения при использовании регрессивной модели налогообложения

Таблица 1

Расчет регрессивного налога на прибыль предприятия  
(для предприятия с высоким уровнем материалоемкости)

Наименование показателей	Базовый период (i)	Прогнозные периоды (кварталы)					
		i+1	i+2	i+3	i+4	i+5	i+6
1. Чистый доход (выручка) от реализации, % (стр.1 предшествующего года × стр.12 отчетного года/100)	100,00*	104,38	109,21	114,57	120,49	127,04	134,29
2. Условно-переменная часть валовых затрат и амортизационных отчислений, % (стр.2 предшествующего периода+стр.11.1 предшествующего периода)	60,00	62,63	65,53	68,74	72,30	76,23	80,58
3. Условно-постоянная часть валовых затрат и амортизационных отчислений, % (стр.3 предшествующего периода+стр.11.2 предшествующего периода)	30,00	30,88	31,84	32,91	34,10	35,41	36,86
4. Всего валовых затрат, % (стр.2 + стр.3)	90,00	93,50	97,37	101,66	106,39	111,64	117,43
5. Налогооблагаемая прибыль, % (стр.1-стр.4)	10,00	10,88	11,84	12,91	14,10	15,41	16,86
6. Рентабельность производства, (стр.5/ стр.4)	0,11	0,12	0,12	0,13	0,13	0,14	0,14
7. Темп прироста налогооблагаемой прибыли, % (стр.5 отчетного года/ стр.5 предшествующего года × 100)	-	117,50	118,06	118,55	118,97	119,33	119,64
8. Ставка налога на прибыль, %	30,00	28,79	27,67	26,62	25,64	24,73	23,90
9. Налог на прибыль, % (стр.5 × стр.8 / 100)	3,00	3,13	3,28	3,44	3,61	3,81	4,03
10. Прибыль после налогообложения, % (стр.5-стр.9)	7,00	7,74	8,57	9,48	10,48	11,60	12,83
11. Прибыль на расширение производства (реализации), % (стр.10 × d), d=0,5	3,50	3,87	4,28	4,74	5,24	5,80	6,41
В том числе:							
11.1. на условно-переменные затраты, % (стр.11 × 0,75)	2,63	2,90	3,21	3,55	3,93	4,35	4,81
11.2. на условно-постоянные затраты, % (стр.11 × 0,25)	0,88	0,97	1,07	1,18	1,31	1,45	1,60
12. Темп роста объема производства (реализации), % (стр.2 отчетного года/ стр.2 предшествующего года × 100)	-	104,38	104,64	104,90	105,17	105,44	105,71

\*Примечание. В расчетах на начальных условиях берется доход, который равен 100%.



В табл. 1 рассмотрены 6 налоговых периодов (кварталов) с момента прогнозируемого ввода регрессивного налогообложения прибыли, это обусловлено тем, что последствия регрессии наиболее наглядно исследуются в динамике.

Следует отметить, что при увеличении части ( $d$ ) прибыли, которая направляется на расширение производства

(реализации), возрастает темп прироста налогооблагаемой прибыли, вследствие чего ускоряется снижение ставки налога на прибыль  $C_n$ . В данном случае также (как и при неизменном  $d$  в табл. 1) наблюдается рост чистой прибыли предприятия и налоговых доходов государства (табл. 2).

Таблица 2

**Расчет регрессивного налога при увеличении части прибыли, которая направляется на расширение производства\***

Наименование показателей	Базовый период; $d=0,5$	Прогнозные периоды (кварталы), $n$					
		$i+1$ ; $d=0,55$	$i+2$ ; $d=0,6$	$i+3$ ; $d=0,7$	$i+4$ ; $d=0,8$	$i+5$ ; $d=0,9$	$i+6$ ; $d=1,0$
Ставка налога на прибыль, %	30,00	28,79	27,56	26,33	25,04	23,73	22,45
Налог на прибыль, %	3,00	3,13	3,29	3,49	3,74	4,08	4,52
Прибыль после налогообложения, %	7,00	7,74	8,65	9,75	11,20	13,11	15,61
Прибыль на расширение производства (реализации), %	3,50	4,26	5,19	6,83	8,96	11,80	15,61

\*Примечание. В таблице приводятся лишь конечные значения показателей работы предприятия.

Предложенная модель налогообложения лучшим образом позволит регулировать предпринимательскую деятельность в Украине и повысит эффективность ее налоговой системы. Проведенные расчеты доказывают, что регрессивное налогообложение является стимулом к расширению производства, так как в данном случае наблюдается ускорение снижения ставки налога на прибыль (табл.2). Кроме того, использование регрессивной модели налогообложения стимулирует предпринимателей увеличивать свои прибыли, так как темпы роста прибыли также влияют на уменьшение ставки налога на прибыль (при неизменном коэффициенте тормо-

жения). Итак, учитывая интересы предпринимателей с одной стороны, она позволяет решать фискальные интересы государства с другой.

#### Список литературы

1. Финансы, учет, банки. Сборник научных трудов / Под общ. ред. доц.наук проф. П.В. Егорова. – Донецк: ДонНУ, 2001. – 404 с.
2. Корнаи Я. Путь к свободной экономике: (Страстное слово в защиту экономических преобразований). Пер. с англ. / Предисл. Н.Я. Петракова. – М.: Экономика, 1990. – 149 с.