

ПРИМЕНЕНИЕ РЕГРЕССИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ДЛЯ СТИМУЛИРОВАНИЯ ТЕХНИЧЕСКОГО ОБНОВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВА

И. ШВЕЦ,

*профессор, доктор экономических наук,
заведующая кафедрой управления персоналом и экономики труда,
зам. директора учебно-научного института «Высшая школа экономики и менеджмента»
ГВУЗ «Донецкий национальный технический университет»*

А. СЛЕДЬ

*ассистент кафедры управления персоналом и экономики труда,
учебно-научного института «Высшая школа экономики и менеджмента» ГВУЗ «Донецкий
национальный технический университет»
(Донецк)*

Высокий уровень организации налоговой системы, ее экономическая эффективность и рациональность являются важными факторами формирования экономического потенциала высокоразвитого государства. Рациональная система налогообложения обеспечивает благоприятные экономические условия для повышения эффективности деятельности предприятий. Достижение высоких экономических результатов, повышение эффективности предпринимательской деятельности субъектов хозяйствования, с одной стороны, а также увеличение доходов государственного бюджета, с другой стороны, осуществляются посредством реализации стимулирующей функции налогов. Налоговая система развитых государств содержит правовые нормы и инструменты, которые исключают экономически неоправданное налогообложение, вследствие которого налоговая система утрачивает стимулирующий потенциал. На протяжении последних десятилетий во многих государствах осуществлялись налоговые реформы, целью которых являлось повышение стабильности налоговой системы, справедливости налоговой нагрузки, а также эффективное регулирование и стимулирование экономического роста. Средствами достижения целей налоговых реформ стали снижение налоговых ставок, изменение структуры налоговых поступлений, использование налоговых льгот для стимулирования инновационных и инвестиционных процессов.

В Украине в условиях становления рыночных отношений и демократии формирование и развитие системы налогообложения осуществлялось

практически без участия субъектов хозяйствования с абсолютным превалированием интересов государства. В современных условиях в Украине экономическая политика государства ориентирована преимущественно на поиск дополнительных источников пополнения государственного бюджета, которые заключаются в применении новых налогов и сборов, усилении контроля над полнотой и своевременностью уплаты налогов. Наличие изначального диалектического противоречия между интересами государства и налогоплательщиков, которое в Украине усиливается необходимостью первоочередного решения текущих экономических проблем, делает невозможным применение принципиально новых и качественно прогрессивных элементов системы налогообложения, что, в конечном счете, препятствует экономическому росту.

Законом Украины “О системе налогообложения” определены 12 принципов налогообложения, среди которых первоочередными являются принцип стимулирования научно-технического прогресса и технологического обновления производства, а также принцип стимулирования предпринимательской деятельности и инновационной активности, предусматривающий введение льгот при налогообложении прибыли, направляемой на развитие производства. В реальных условиях данные принципы не всегда реализуются в полной мере, а иногда полностью игнорируются, что частично подтверждается результатами исследований Всемирного банка, согласно которым структура налоговой системы Украины совершенно не стимулирует промышленное развитие государства и повышение эффективности бизнеса. В общем международном рейтинге налоговых систем Украина находится на 124 месте среди 155 стран мира¹. В отличие от государств с развитой рыночной экономикой, где основными плательщиками

¹ См.: Скрипник А., Сребрянський Д. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств. “Економіка України” №7, 2006, с. 16.

налогов являются физические лица, в Украине значительную налоговую нагрузку несут субъекты хозяйствования. Например, в США удельный вес налога на прибыль корпораций в структуре доходов государственного бюджета составляет около 8%, в то время как доля подоходного налога с физических лиц – более 45%². Аналогичное соотношение налоговых поступлений характерно для бюджета Германии, Великобритании, Франции, Канады, Японии. В Украине удельный вес налога на прибыль предприятий составляет более 20%, а доля налогов на доходы физических лиц – около 18% в общей сумме налоговых поступлений в бюджет. Несущественные изменения структуры налоговых поступлений, которые имели место в последние годы, не привели к ощутимому снижению налоговой нагрузки. Сохраняется тенденция стабильного увеличения удельного веса налога на прибыль предприятий при одновременном постепенном сокращении доли налогов на доходы физических лиц.

Помимо несовершенной структуры налоговых поступлений налоговая система Украины имеет целый ряд негативных черт, ограничивающих инвестиционно-инновационную активность и сдерживающих процесс экономического роста в целом. К таким недостаткам можно отнести сложность и непрозрачность налогового регулирования, неравномерную налоговую нагрузку на хозяйствующих субъектов по различным видам экономической деятельности и формам собственности, бессистемное предоставление налоговых льгот, существенные масштабы уклонений от уплаты налогов, высокие административные расходы на взимание налогов и сборов. Несовершенство налоговой системы формирует чрезмерное налоговое давление на хозяйствующие субъекты, что не только снижает инвестиционную и инновационную активность, но и вынуждает предприятия скрывать реальные

² См.: Савченко А., Москалюк Н. Налог на прибыль предприятий как инструмент инвестиционной политики государства. “Экономика Украины” №3, 2003, с. 133.

размеры доходов, способствуя расширению теневого сектора экономики, который по оценкам Министерства экономики Украины составляет около 42% объема ВВП³. В результате налоги не обеспечивают необходимый размер денежных поступлений в бюджет и негативно влияют на возможность инновационного развития предприятий. Следовательно, при практически полном отсутствии стимулирующей функции, налоговая система не в полной мере реализует фискальную функцию.

При разработке эффективного механизма налогового стимулирования инвестиционной активности и технического обновления производства предприятий необходимо использовать наиболее действенные инструменты и рычаги. Наибольший стимулирующий потенциал имеют прямые налоги, поскольку они оказывают непосредственное влияние на результаты экономической деятельности предприятий, а их регулирование является основным инструментом механизма налогового стимулирования. Одним из наиболее важных прямых налогов для производственного предприятия является, безусловно, налог на прибыль. При этом стимулирование технического обновления производства посредством регулирования налога на прибыль предприятия может осуществляться тремя способами: сужением базы налогообложения, предоставлением налоговых льгот и регулированием ставки налога на прибыль.

Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий” предусмотрен ряд мероприятий, реализуемых с целью сужения базы налогообложения. Уменьшение размера налогооблагаемой прибыли может осуществляться посредством увеличения валовых расходов на сумму затрат, связанных с научно-техническим обеспечением основной деятельности, а также усовершенствованием основных фондов, подлежащих амортизации, и не

³ См.: Малашонок Б., Владимирський Г. Податкова терапія виробничої кризи. “Економіка України”, №4, 2006, с. 34.

превышающих 10% совокупной балансовой стоимости основного капитала предприятия. Кроме того, с целью стимулирования инвестиционных процессов в базу налогообложения не включается сумма средств или стоимость имущества, поступивших в виде международной технической помощи, предоставленной иностранными инвесторами, а также прямых инвестиций или реинвестиций в корпоративные права, эмитированных налогоплательщиков. Налоговым законодательством Украины предусмотрено также предоставление налоговых льгот, которое на практике осуществляется бессистемно и не обеспечивает эффективное стимулирование технического обновления производства при одновременном удовлетворении потребностей предприятий и государства.

Согласование экономических интересов государства и налогоплательщиков возможно, в первую очередь, путем уменьшения уровня налоговой нагрузки посредством снижения ставок налогообложения. Исследуя взаимосвязь налоговой базы и ставок налогообложения, А. Лаффер отмечал, что налоговые поступления являются одновременно продуктом налоговой ставки и налоговой базы. По мере того, как налоговая ставка возрастает, база сокращается⁴. При этом снижение налоговых ставок, согласно кривой Лаффера, будет сопровождаться повышением экономической активности промышленных предприятий, что предполагает расширение базы налогообложения и, соответственно, увеличение налоговых поступлений в бюджет.

В качестве методического принципа налогообложения прибыли предприятий, способного обеспечить согласование финансовых интересов государства и хозяйствующего субъекта, может применяться регрессивное налогообложение. Одним из видов регрессивного налогообложения может стать динамичное налогообложение, предусматривающее изменение налоговой

⁴ См.: Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. В 2 т.: Пер. с англ. Т.1. – М.: Республика, 1992., с. 358.

ставки (не только снижение, но и повышение) в зависимости от изменения базы налогообложения. В динамичной модели налогообложения ставка налога на прибыль является переменной величиной и зависит от экономических результатов осуществления технического обновления производства, в качестве которых могут быть уровень использования производственной мощности и коэффициент загрузки оборудования. При этом наиболее действенной и эффективной является такая модель налогообложения, применение которой предоставляет предприятиям возможность последующего снижения налоговой ставки при достижении более высоких экономических результатов. Такой механизм налогообложения предполагает снижение ставки налогообложения не по установленной в централизованном порядке статичной шкале, а в зависимости от темпов роста прибыли предприятия, достигнутых в результате осуществления технико-технологического обновления, что может быть достигнуто как за длительный, так и за более короткий период времени. Исходя из данного положения, ставку динамичного налога на прибыль предприятия предполагается рассчитывать по формуле:

$$СНд_i = СНб \cdot k_i, \quad (1)$$

где СНд_i – динамичная ставка налога на прибыль для i-того периода налогообложения (%); СНб – базовая ставка налога на прибыль (%); k_i – коэффициент корректировки ставки налога на прибыль для i-того периода налогообложения.

Коэффициент корректировки налоговой ставки целесообразно устанавливать в зависимости от изменения размера прибыли предприятия, подлежащей налогообложению, по формуле:

$$k_i = \begin{cases} 1, & \text{при } \Delta T\Pi_i \leq 0 \\ 1 - \frac{\Delta T\Pi_i}{d_i \cdot 100}, & \text{при } \Delta T\Pi_i \geq 0 \end{cases} \quad (2)$$

где $\Delta T_{п_i}$ – базисный темп прироста налогооблагаемой прибыли предприятия в i -том периоде (%); d_i – показатель динамики ставки налога на прибыль по уровню результативного показателя.

Таким образом, при отсутствии прироста прибыли предприятия по отношению к уровню базисного года снижение ставки налога на прибыль не происходит. Корректировка ставки налогообложения возможна только в сторону увеличения при положительных темпах прироста прибыли, подлежащей налогообложению. Механизм и результативность применения динамичной модели налогообложения рассмотрена для условий промышленного предприятия, осуществляющего технического обновление производства, в течении 6 лет, табл.1.

Таблица 1

Экономические результаты применения модели динамичного налогообложения в условиях расширенного воспроизводства*

Показатели	Базисный период	Периоды динамичного налогообложения					
		1-й	2-й	3-й	4-й	5-й	6-й
Прибыль, подлежащая налогообложению, тыс. грн.	262,7	289	315,3	341,5	367,8	394,1	420,3
Базисный темп прироста прибыли (базисный), %	0	10	20	30	40	50	60
Налоговая ставка, %	25	24,2	23,33	22,5	21,7	20,9	20
Налог на прибыль, тыс. грн.	65,7	69,8	73,6	76,8	79,7	82,1	84,1
Чистая прибыль, тыс. грн.	197	219,1	241,7	264,7	288,1	312	336,3

*показатель динамики ставки налога на прибыль по уровню результативного показателя = 3.

Применение предлагаемой модели налогообложения при условии ежегодного прироста налогооблагаемой прибыли на 10% обеспечивает снижение ставки налога на прибыль в течении пяти лет на 4%, что служит фактором, стимулирующим процесс технологического и инновационного развития предприятия. При этом снижение ставки налогообложения

осуществляется непрерывно и дает возможность предприятию направлять дополнительные инвестиции для осуществления технического обновления производства.

Наряду с явными преимуществами использования динамичной модели налогообложения для предприятия ее применение является экономически выгодным и для государства, что заключается в увеличении финансовых поступлений в бюджет. Существует ряд дополнительных аргументов в пользу обратной зависимости бюджетных поступлений от величины налоговых ставок, одним из которых является сокращение правительственных трансфертных платежей (как результат создания больших возможностей для занятости) и уменьшение масштабов уклонения от уплаты налогов, вызванное снижением налоговых ставок. Наличие тесной прямой зависимости величины снижения налоговой ставки по мере увеличения темпов прироста прибыли хозяйствующего субъекта способствует созданию благоприятных экономических условий для легализации налогооблагаемой прибыли, что, в конечном счете, будет способствовать постепенной «детенизации» экономики государства.

Ограничения использования динамичной модели налогообложения определяются значениями ее параметров: корректировочного коэффициента, базисных темпов роста валовой прибыли предприятия и количества календарных периодов применения. Одним из основных параметров модели динамичного налогообложения является коэффициент корректировки ставки налога на прибыль по уровню результативного показателя, который выступает инструментом, позволяющим осуществлять регулирование ставки налогообложения, а, следовательно, величины поступлений в бюджет и чистой прибыли предприятия в зависимости от соотношения интересов государства и хозяйствующего субъекта. Коэффициент корректировки налоговой ставки на прибыль определяется значением показателя динамики ставки налога на

прибыль по уровню результативного показателя, который может принимать значения в пределах от 1 до 10. При этом, между значением показателя динамики и величиной чистой прибыли предприятия имеет место прямая зависимость, а между значением показателя динамики и размером налоговых поступлений в бюджет – обратная. Посредством показателя динамики значения ставки налогообложения и показатели деятельности субъектов хозяйствования могут быть скорректированы в зависимости от существующих на определенном этапе развития экономических приоритетов государства. Задавая данному показателю значения в пределах границ установленного диапазона, возможно регулирование соотношений интересов государства и предприятия для достижения приоритетных целей, что выражается показателями чистой прибыли и величины налоговых поступлений. На рис.1. показано влияние величины показателя динамики ставки налога на прибыль на финансовые показатели, отражающие интересы государства и предприятия.

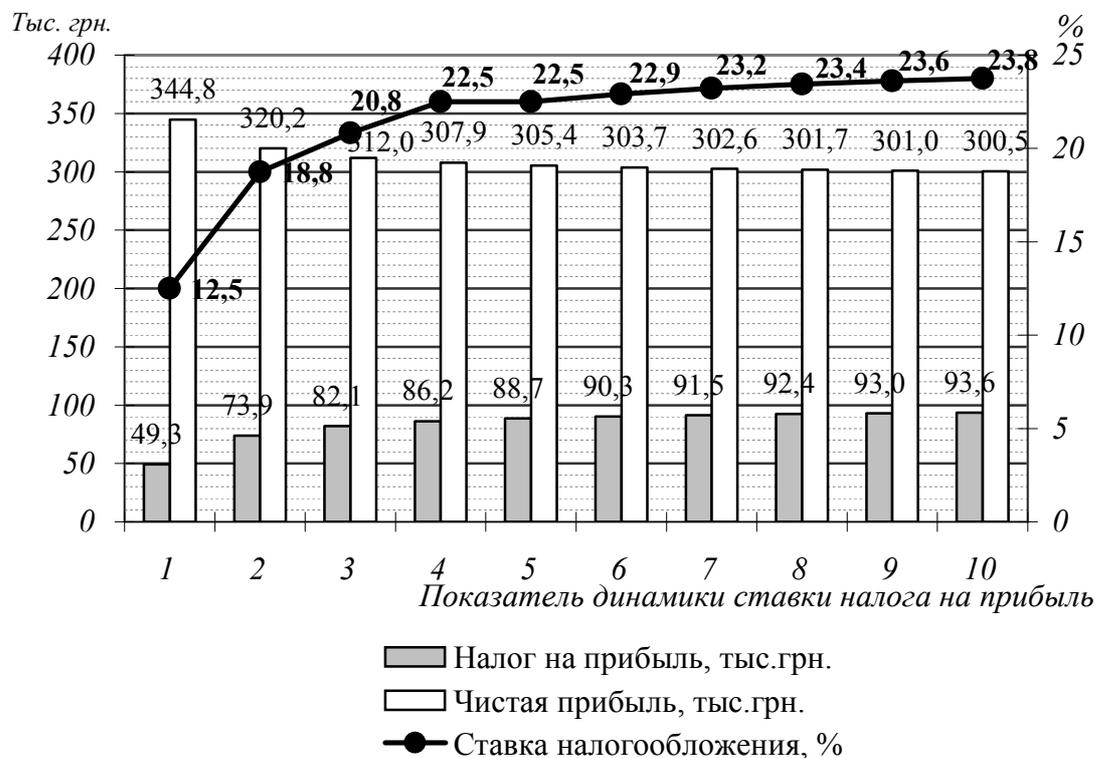
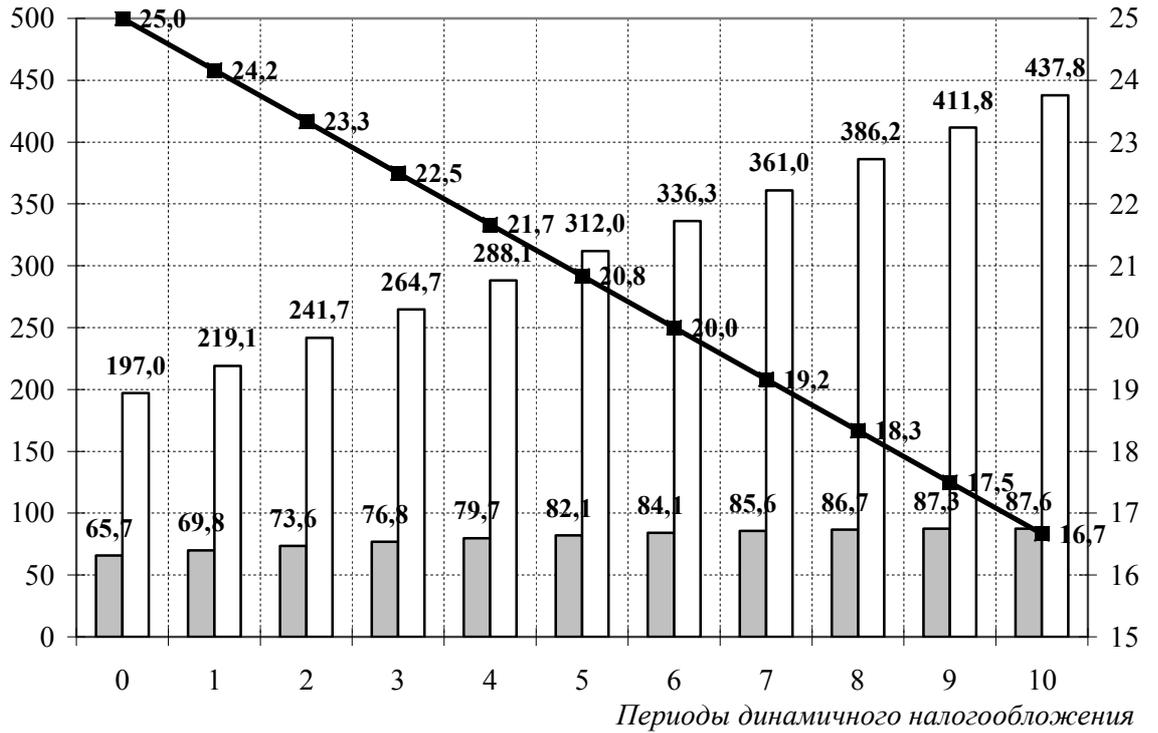


Рис. 1. Зависимость показателей налогообложения прибыли предприятия от величины показателя динамики ставки налога на прибыль по уровню результативного показателя ($\Delta T_{\Pi_i} = 50\%$)

В условиях приоритетности государственной поддержки осуществления технико-технологического обновления производства предприятий в рамках конкретного инвестиционного проекта, имеющего государственную важность и представляющего стратегический интерес, может быть использовано значение показателя динамики ставки налога на прибыль на уровне 1 или близкое к нему. В данном случае динамичная модель налогообложения способствует наиболее полной и эффективной реализации стимулирующей функции налога на прибыль предприятия при одновременном выполнении фискальной. Более высокие значения показателя динамики налоговой ставки целесообразно использовать в условиях, когда государство первоочередной целью предусматривает пополнение бюджетных средств и усиление фискальной функции налогов, что обеспечит существенное увеличение налоговых поступлений в бюджет при одновременном стабильном росте чистой прибыли предприятия и сохранении стимулирующего значения налогового регулирования. Таким образом, модель динамичного налогообложения позволяет учесть соотношение приоритетов бюджетной политики государства и стимулирования экономического роста за счет технического обновления производства. Изменение результатов применения динамичного налогообложения в зависимости от значений показателя динамики ставки налога на прибыль предприятия представлены на рис. 2.

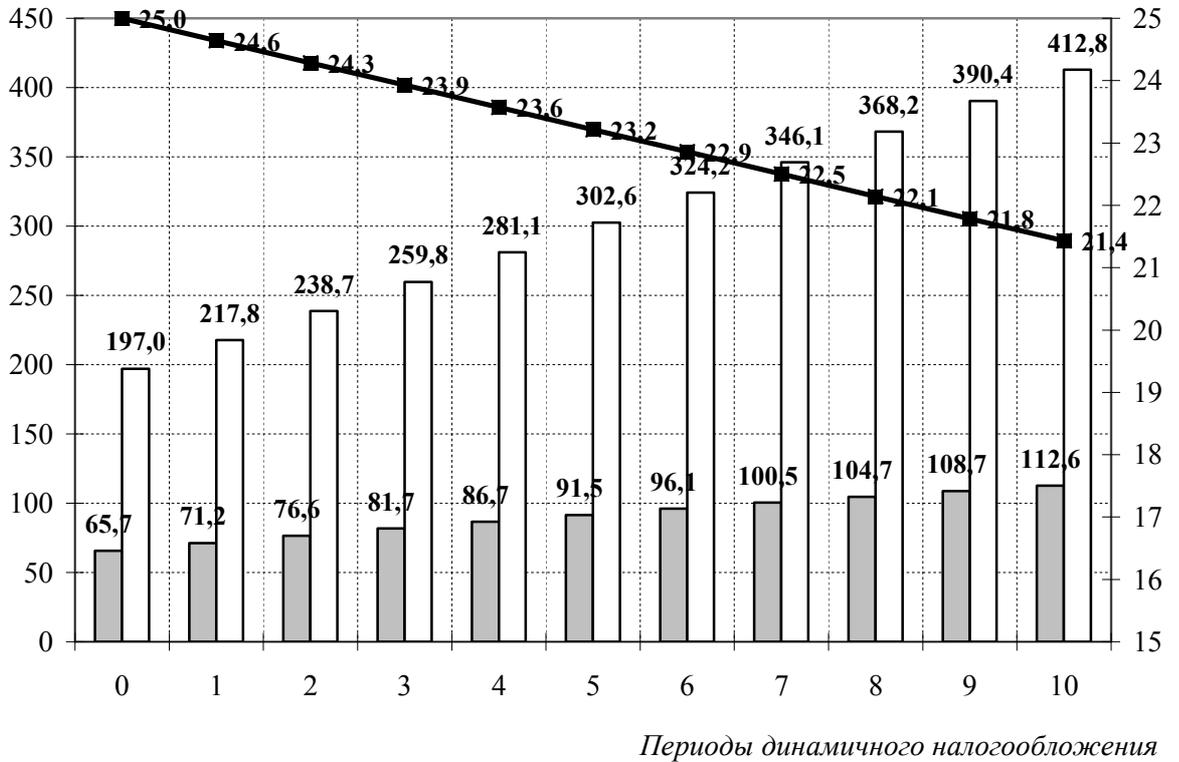
Для того, чтобы устранить абстрактный характер показателя динамики ставки налогообложения необходимо осуществить его «привязку» с конкретным индикатором хозяйственной деятельности предприятия. Таким показателем, объективно характеризующим текущее состояние производства на предприятии, перспективы его деятельности в будущем и его финансовую политику, является уровень использования производственной мощности.

Тыс.грн.



а)

Тыс.грн.



■ Налог на прибыль, тыс.грн. □ Чистая прибыль, тыс.грн. —■— Налоговая

б)

Рис.2. Динамика показателей эффективности применения динамичной модели налогообложения для различных условий: а) при d=3, б) при d=7

Как показывают исследования, в практике хозяйствования предприятий промышленности нижней границей диапазона экономически допустимых значений уровня использования производственной мощности является 40%, а верхней – 85%. Значения показателя использования производственной мощности, выходящие за указанные пределы, либо характеризуют деятельность предприятия как неэффективную (уровень использования производственной мощности менее 40%), либо являются нереальными и на практике встречаются крайне редко (уровень использования производственной мощности более 85%)⁵. Принимая во внимание, что диапазон возможных значений уровня использования производственной мощности предприятия находится в пределах от 40% до 85%, а значение показателя динамики ставки налога на прибыль для данной модели ограничивается интервалом от 1 до 10, а также наличие обратной зависимости между этими показателями можно определить количественные значения показателя динамики, соответствующие определенным уровням использования производственной мощности предприятия, табл.2.

Таблица 2

Соотношение значений показателя динамики ставки налога на прибыль и уровня использования производственной мощности

<i>Упм, %</i>	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85
<i>d_i</i>	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1

Задавая конкретное значение коэффициента корректировки, посредством сопоставления его с уровнем использования производственной мощности предприятия и определив возможные темпы роста его валовой прибыли, можно рассчитать соответствующую шкалу ставок динамического налогообложения табл.3.

⁵ См.: Perry George L. Capacity in manufacturing/ “Brookings Papers on Economic Activity”. #3, 1973, p. 701-742.

Таблица 3

**Рекомендуемые значения ставки налога на прибыль при
различных результатах деятельности предприятия**

Темп прироста валовой прибыли, %	Уровень использования производственной мощности, %									
	85	80	75	70	65	60	55	50	45	40
	Ставка налога на прибыль, %									
10	22,5	23,8	24,2	24,4	24,5	24,6	24,6	24,7	24,7	24,8
20	20,0	22,5	23,3	23,8	24,0	24,2	24,3	24,4	24,4	24,5
30	17,5	21,3	22,5	23,1	23,5	23,8	23,9	24,1	24,2	24,3
40	15,0	20,0	21,7	22,5	23,0	23,3	23,6	23,8	23,9	24,0
50	12,5	18,8	20,8	21,9	22,5	22,9	23,2	23,4	23,6	23,8
60	10,0	17,5	20,0	21,3	22,0	22,5	22,9	23,1	23,3	23,5
70	7,5	16,3	19,2	20,6	21,5	22,1	22,5	22,8	23,1	23,3
80	5,0	15,0	18,3	20,0	21,0	21,7	22,1	22,5	22,8	23,0
90	2,5	13,8	17,5	19,4	20,5	21,3	21,8	22,2	22,5	22,8
100	0,0	12,5	16,7	18,8	20,0	20,8	21,4	21,9	22,2	22,5

В предложенном варианте шкалы значение ставки налога на прибыль снижается при повышении уровня использования производственной мощности и увеличении темпов прироста налогооблагаемой прибыли предприятия. При этом, чем выше уровень использования производственной мощности, тем существеннее снижение налоговой ставки на каждые 10% прироста валовой прибыли. Данная шкала не имеет директивного характера и не является статичной. Посредством регулирования значений параметров динамичной модели налогообложения она может быть адаптирована к экономическим условиям, политике государства, приоритетам фискальной или стимулирующей функций налогообложения. Диапазон изменения значений динамичной ставки налогообложения при различных темпах роста валовой прибыли предприятия и уровнях использования производственной мощности представлен на рис.3.

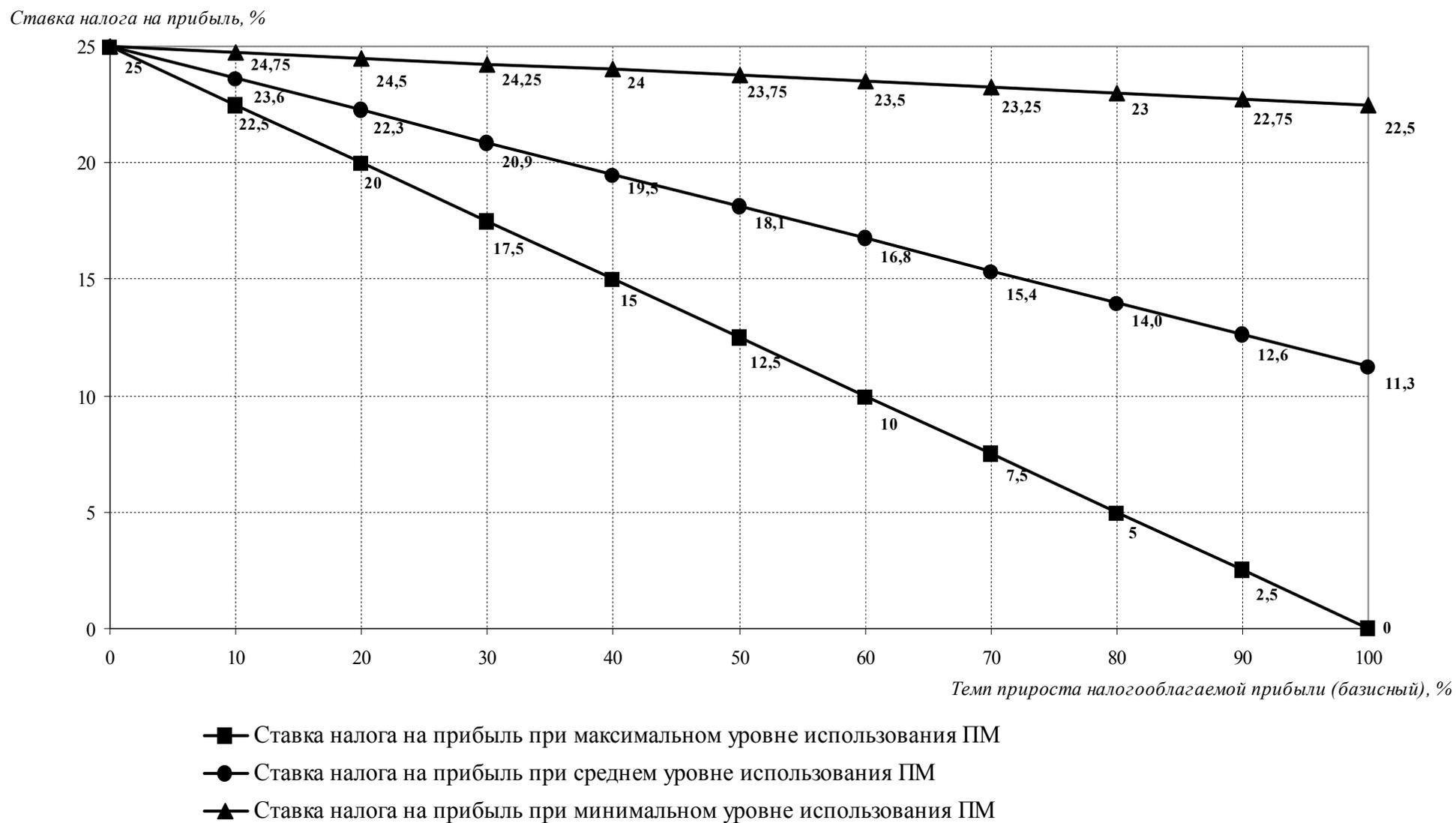


Рис. 3. Зависимость ставки налогообложения темпов прироста валовой прибыли и уровня использования производственной мощности (ПМ)

Основной особенностью предложенной налоговой модели является то, что она базируется на согласовании интересов государства и предприятий. При различных вариантах построения модели и значений ее параметров приоритет может принадлежать интересам одного из субъектов: предприятия или государства. Несмотря на позитивный стимулирующий эффект предлагаемого механизма налогообложения прибыли предприятия, последствия его внедрения на практике трудно оценить однозначно, как для предприятий, так и для государства. Исследуя различные последствия, возникающие в связи с изменениями в системе налогообложения предприятий, В.Вишневский указывает на сложность даже ориентировочной оценки результатов внедрения тех или иных мер, предлагаемых в этой области. При построении налоговых моделей автор предлагает осуществлять упрощенную имитацию реальных условий при ограничении числа рассматриваемых факторов, а также обязательном выделении приоритетных аспектов в зависимости от поставленных в процессе исследования задач⁶.

К возможным негативным последствиям применения предложенного метода налогообложения можно отнести, прежде всего, сокращение доходов государственного бюджета на начальных этапах внедрения модели. В перспективе ожидается постепенное увеличение налоговых поступлений в бюджет, обусловленное ростом налогооблагаемой прибыли предприятий, полученным вследствие осуществления технического обновления производства на качественной основе. К актуальным отрицательным аспектам применения динамичного налогообложения следует отнести также возможность использовать преимущества данной модели с целью уклонения от уплаты налогов. Несмотря на существование непосредственной зависимости между снижением уровня ставок налогообложения и сокращением теневого сектора экономики, в практических условиях существует возможность неадекватного использования предложенного механизма. Стремление использовать существующие возможности снижения налоговой нагрузки с целью получения прироста прибыли может побуждать предприятия к реализации несоответствующих

⁶ См.: Вишневский В.П., Стешенко С.Г. Оценка влияния налогов на хозяйственную деятельность промышленных предприятий с помощью методов экономико-математического регулирования. –Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998, с. 20.

потребностям, нецелесообразных, или фиктивных мероприятий по техническому обновлению производства. Однако позитивные экономический, технический и социальный результаты, ожидаемые вследствие внедрения предлагаемой модели налогообложения, превосходят возможные негативные последствия ее реализации.

Предложенная модель динамического налогообложения может стать эффективным инструментом государственного стимулирования технического обновления и развития производственной сферы. Применение динамичной модели позволит сочетать и эффективно реализовывать как фискальную, так и стимулирующую функции налога на прибыль предприятия. Значительным преимуществом модели является возможность адаптации в зависимости от социально-экономических приоритетов, имеющих место на конкретном этапе развития государства. Важными позитивными аспектами модели, усиливающими производственную направленность налоговых стимулов, являются прогрессивность, гибкость и динамичность, а также простота построения и использования.