УДК 330.837

Ползикова А.В.,
аспирант, ДонНУ
Горшков Ю.Н.,
аспирант, ДонНУ

ОСОБЕННОСТИ СТИМУЛИРУЮЩЕГО НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

В статье рассмотрены особенности реализации стимулирующей функции налогообложения, определяющие подходы к построению эффективной системы налогообложения государства.
Ключевые слова: налоговая политика предприятия, налоговое регулирование, налоговые льготы, ставка налога.

ВВЕДЕНИЕ

Налогообложение является одним из наиболее эффективных инструментов регулирования экономических отношений государства, субъектов хозяйственной деятельности и граждан. Однако, учитывая высокий уровень тенизации экономики Украины в сочетании с перманентным дефицитом бюджетных средств и критическим уровнем внешних долговых обязательств страны в целом, говорить о простом снижении налоговой нагрузки до оптимального уровня с целью создания благоприятных условий для экономического роста неуместно, так как может оказаться недостаточно резервов и потенциала для финансирования, пусть и временного увеличения дефицита бюджетных средств, которым всегда сопровождаются подобные мероприятия.

Анализируя организацию процессов налогообложения предприятий Украины можно отметить их явно выраженный фискальный характер и направленность на обеспечение текущих государственных потребностей без учета экономических последствий таких процессов для предприятий, населения и экономики страны в целом. Это все обуславливает большую часть проблем управления налоговыми платежами, налогового регулирования и стимулирования экономического роста.

Вопросам государственного (в том числе и налогового) регулирования экономического роста посвящены работы многих западных авторов, среди которых можно выделить: Дж.М. Кейнса, Е. Прескота, Дж. Сакса, П. Самуэльсона, А. Филлипса, С. Фишера, М. Фридмена, Р. Харрода, Й. Шумпетера и др. Среди отечественных исследователей эти вопросы нашли отражение в работах А. Алымова, Б. Буркинского, А. Гальчинского, В. Геeца, Б. Данилишина, Я. Жалило, Б. Кваснюка В. Лагутина, И. Луниной, И. Лукинова, С. Пирожкова, А. Соколовской, В. Федосова, А. Чухна, С. Юрия.

Таким образом, вопросы налогообложения исследованы в роботах многих отечественных и зарубежных ученых, однако, конструктивные решения проблем формирования и обоснования методологии реализации налоговой политики, направленной на комплексный анализ и оценку влияния системы налогообложения на эффективность экономики, обеспечение и стимулирование экономического роста в этих работах еще не получило решения, которое бы обеспечило успех в современных условиях.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Целью статьи, в связи с тем, что финансовые ресурсы государства в целом и регионов, в частности, сильно ограничены, является разработка и совершенствование моделей и методов организации процессов налогообложения предприятий, позволяющих снизить налоговое давление, обеспечив им условия для расширения воспроизводства и тем самым повысить уровень стимулирующей функции налогообложения.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Для реализации этой задачи анализ эффективности процесса налогообложения предприятий необходимо проводить на двух уровнях: на уровне самих предприятий и на уровне государства. В первом случае речь идет о налоговом планировании, то есть об уменьшении размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, наиболее полно использующего все предоставленные ему законодательством льготы, налоговые освобождения и другие законные приемы и способы. То есть, налогоплательщику необходимо оптимальным образом использовать все возможности которые ему предоставляет налоговое законодательство для снижения размера налоговых платежей. В основу минимизации налоговых платежей должна быть положена эффективная налоговая политика предприятия, которая предполагает использование общих и специальных методов минимизации налогов.

К общим методам относятся известные и широко использующиеся различные льготы и налоговые освобождения, оптимизация через договор (совершение льготных сделок), принятие учетной политики предприятия с максимальным использованием предусмотренных в законодательстве возможностей (выбор метода определения выручки от реализации продукции, порядок списания МБП и др.) и так далее.

Специальные методы налоговой минимизации используются реже в силу неподготовленности персонала предприятий к их использованию и поэтому менее известны и имеют меньшую сферу применения. Это следующие методы: метод замены отношений, метод разделения отношений, метод отсрочки налогового платежа, метод прямого сокращения объекта налогообложения.

Оптимизация хозяйственно-финансовой деятельности предприятия за счет минимизации налоговых платежей в бюджет может достигаться также путем сопоставления различных вариантов применения ставок и объектов налогообложения. Предприятие самостоятельно может регулировать объекты налогообложения, например, чтобы уменьшить сумму налогов (сборов), уменьшается сумма начисленной оплаты труда и т.п.

Оптимизация налогообложения предприятия предполагает выявление возможностей использования льготного налогообложения. В практике налогообложения применяется несколько форм льготирования предпринимательской деятельности. К ним относятся:

- уменьшение ставок налога;
- исключение из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взыскания налогов).

Таким образом, с целью получения стимулирующего эффекта от оптимизации объектов налогообложения предприятие, используя систему предоставляемых государством льгот, имеет всегда возможность переориентировать свою хозяйственно-финансовую деятельность. То есть использование льготного налогообложения позволяет предприятию выстроить свою оптимальную налоговую политику.

Рассмотрим процедуры построения оптимальной налоговой политики предприятия. Так, например, для оптимизации налогообложения предприятия используют систему планирования налоговых платежей и поступлений на предстоящие периоды. Расчет планового налога осуществляется по следующей формуле:

$$S_{FOT} = \frac{F_{OT} \times \gamma_{FOT}}{100\%}, \quad (1)$$

где S_{FOT} — сумма налоговых платежей, определяемая фондом оплаты труда за исследуемый период времени; F_{OT} — размер фонда оплаты труда; γ_{FOT} — совокупная налоговая ставка, начисляемая на фонд оплаты труда.

После этого производится расчет суммы налоговых платежей, входящих в цену реализуемой продукции (НДС, акцизный сбор, таможенная пошлина и др.). Размер суммы налоговых платежей S_R рассчитывается по формуле:

$$S_R = \frac{D_R \times \gamma_R}{100\%}, \quad (2)$$

где S_R — расчетная сумма налогов, входящих в стоимость продукции (работ, услуг); D_R — доход от реализации продукции; γ_R — ставка налога, входящего в стоимость продукции. Расчет налога на прибыль осуществляется следующим образом:

$$S_P = \frac{NP}{100\% - \gamma_P} \times 100\%, \quad (3)$$

где S_p — расчетная сумма налога на прибыль; NP — планируемая чистая прибыль; γ_P — ставка налога на прибыль.

Полученные величины (S_{FOT}, S_R, S_p) позволяют осуществить оценку эффективности применяемой системы налоговой политики предприятия. В качестве основных критериев оценки эффективности системы налоговой политики выступают следующие показатели.

1. Налогоемкость реализованной продукции. Рассчитывается как отношение общей суммы налоговых платежей к объему реализованной продукции:

$$K_{NR} = \frac{S_{FOT} + S_R + S_p}{V_R}, \quad (4)$$

где K_{NR} — коэффициент налогоемкости реализованной продукции; V_R — объем реализованной продукции (работ, услуг) за определенный, планируемый период.

Показатель налогоемкости реализованной продукции позволяет определить сумму налоговых платежей, приходящихся на единицу реализованной продукции. Для повышения эффективности налоговой политики предприятия этот критерий минимизируется.

Для оптимизации налогообложения по отдельным налогам рассчитываются доли отдельных налогов в общей сумме налоговых платежей (S):

$$\delta_{FOT} = \frac{S_{FOT}}{S}, \delta_R = \frac{S_R}{S}, \delta_p = \frac{S_p}{S}, \quad (5)$$

где $S = S_{FOT} + S_R + S_p$.

2. Коэффициент налогоемкости чистой прибыли. Рассчитывается как отношение общей суммы налоговых платежей к планируемой сумме чистой прибыли:

$$K_E = \frac{S}{NP}. \quad (6)$$

Коэффициент K_E более точно характеризует эффективность выбранной налоговой политики. Для повышения эффективности налоговой политики предприятия этот критерий минимизируется.

3. Коэффициент льготного налогообложения рассчитывается*:*

$$K_L = \frac{S_L}{S + S_L}, \quad (7)$$

где S_L — общая сумма налоговых льгот.

Коэффициент K_L характеризует, насколько эффективно предприятие использует предоставленные законодательством льготы по плановым налоговым платежам.

4. Коэффициент налогового бремени. Этот показатель наиболее общий.

На макроэкономическом уровне налоговое бремя оценивается как отношение совокупных налоговых поступлений к ВВП:

$$K_{NB} = \frac{T}{GDP}, \quad (8)$$

где K_{NB} — коэффициент налогового бремени; T — совокупные налоговые поступления; GDP — валовой внутренний продукт. В этом случае коэффициент налогового бремени отражает налоговую нагрузку на экономику государства в целом.

Тогда скорректированная сумма налогов, уплачиваемая предприятием может быть рассчитана следующим образом:

$$T' = V - Z - NP, \quad (9)$$

где T’ — скорректированная сумма налоговых обязательств; V — выручка от реализации продукции; Z — себестоимость реализованной продукции с учетом налоговых затрат; NP — чистая прибыль.

Коэффициент налогового бремени для предприятия в этом случае может быть выражен следующим образом:

$$K_{NB} = \frac{T'}{V - Z} = \frac{V - Z - NP}{V - Z} = 1 - \frac{NP}{V - Z}. \quad (10)$$

Налоговое бремя тем больше, чем меньше значение прибыли, которая фактически остается в распоряжении предприятия. Если налоговое бремя оказывается больше единицы, это значит, что, несмотря на положительное значение чистой выручки от реализации продукции $(V - Z) > 0$, ее не хватает для уплаты всех налогов, то есть чистая прибыль после уплаты всех налогов отрицательна ($NP < 0$). Такая ситуация является недопустимой как для предприятия так и для налоговой системы в целом, так как в этом случае нарушается принцип нейтральности налоговой системы.

Кроме оптимизации налоговой политики, мелкие и средние предприятия (с численностью работников до 50-ти человек) могут выбирать одну из возможных систем налогообложения: обычную (традиционную) или по единому налогу. Для этого предприятию необходимо определить, какие средства нужно будет уплачивать в бюджет при использовании каждой из этих систем.

1. При обычной системе налогообложения:

$$SN = (D_{ysl} / 1{,}2 - \gamma) \times (1 - \varphi) \times (Pn + \varphi) + \gamma - ZP \times n + NDS, \quad (11)$$

где SN — расчетная суммарная величина основных налогов и сборов (обязательных платежей) подлежащих уплате за месяц; φ = PF + FSZ — величина сборов, обязательных платежей, которые начисляются на чистый доход (в процентах); PF — сбор на обязательное государственное пенсионное страхование; FSZ — сбор в фонд содействия занятости; γ = n × ZP (1 + PF + FSS + FSZ) — величина расходов на оплату труда наемных работников с учетом начислений на эти расходы; n — количество наемных работников; FSS — сбор на обязательное социальное страхование (начисляется на расходы на оплату труда наемных работников по ставке 4%); ZP — расходы на оплату труда одного работника; D_{ysl} — условный доход за месяц, определяемый как разность между валовым доходом от продаж и расходами, непосредственно связанными с изготовлением реализованной продукции; Pn — подоходный налог; NDS = D_{ysl} / 6.

2. Если предприятие облагается единым налогом, то уплачивается определенная ставка единого налога от выручки от реализации.

Эффективная организация стимулирующего налогообложения представляет собой такую систему налогов, налоговых ставок, налоговых льгот, которая позволяет гарантированно обеспечивать наполняемость бюджета при минимальном налоговом давлении на предприятия. Рассмотрим модели и методы организации процессов налогообложения на государственном уровне, получившие широкое распространение как за рубежом, так и в нашем государстве. При этом выделим следующие основные факторы, которыми, прежде всего, определяется эффективная налоговая политика: база налогообложения, уровень налоговой ставки, влияние изменения ставки одного налога на базу налогообложения других налогов и т.д.

ВЫВОДЫ

Таким образом, необходимо еще на законодательном уровне закрепить следующие положения.

1. Обеспечить стабильность налогового законодательства. Для этого необходимо законодательно закрепить недопустимость каких-либо изменений в налоговой системе в течение минимум хозяйственного года.

2. Существенно упростить налоговое законодательство, сделав его законы, как правило, законами прямого действия.

3. Устранить дублирование одних налогов другими.

4. Установить период введения новой налоговой нормы. Предусмотреть в законе нормы о том, что налоговое законодательство и другие нормативные акты о налогах вступают в силу не ранее, чем через месяц после их официального опубликования и не позднее 1-го числа следующего налогового периода по данному виду налога.

5. Разработать и ввести в закон понятие налогового поступка. Закрепить конкретное и однозначное толкования всех составляющих налоговых правонарушений.

6. Определить виды налоговой ответственности и условия, при которых она наступает или приостанавливается.

7. Четко и исчерпывающе определить все элементы налогообложения.

8. Закрепить принцип одноразовости налогового наказания и разработать процедуры возмещения плательщику убытков, которые он понес по вине работников налоговых администраций.

9. Усилить ответственность работников налоговых администраций, контрольно-ревизионных аппаратов за необъективное проведение проверок, умышленное сокрытие выявленных нарушений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Афонцев С.А. Структурные характеристики предприятий и их налоговое поведение / С.А. Афонцев // Вопросы экономики. — 2011. — №9. — С.82–101.

2. Балацкий Е.В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя / Е.В. Балацкий // Экономика и математические методы. — 2010. — №11. — С.3–16.

3. Горский И.В. Сколько функций у налога? / И.В. Горский // Налоговый вестник. — 2012. — №3. — С.161–163.

Стаття надійшла до редакції 20 листопада 2013 року