

ВЛИЯНИЕ НОВОГО НАЛОГОВОГО КОДЕКСА НА ФИСКАЛЬНУЮ НАГРУЗКУ ПРЕДПРИЯТИЙ

КОСАРЕВА И. П.

кандидат экономических наук

ЧЕМЧИКАЛЕНКО Р. А.

кандидат экономических наук

ФЕСЕНКО К. М.

Харьков

В условиях рыночной экономики важнейшей проблемой, связанной с эффективностью производства и общим экономическим развитием страны, можно назвать построение системы налоговых отношений между субъектами хозяйствования, а также между гражданами и государством. Украина не может утвердиться как экономически развитое государство без формирования надлежащей и дееспособной налоговой системы. В этом плане особый интерес представляет развитие регулирующей и стимулирующей функции налога на прибыль.

С принятием Налогового кодекса наибольшей новацией является реформа налога на прибыль. Изменения касаются не только ставки налога, но и порядка его администрирования.

В общепринятом виде налог на прибыль предприятий – это прямой налог, выплачиваемый предприятиями из прибыли, полученной от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, нематериальных активов, ценных бумаг, валютных ценностей, других видов финансовых ресурсов и материальных ценностей, а также из прибыли, полученной от арендных операций, роялти и от внереализационных операций [1].

Принятие кодекса и его реализация с одной стороны, снижает фискальную нагрузку на предприятия и уменьшает расходы на ведение налогового учета, с другой – дает возможность раскрыть наиболее распространенные схемы минимизации прибыли.

Эффективность нововведений зависит от того, смогут сборщики налогов вывести из тени прибыль крупных предприятий, владельцы которых часто ее скрывают. В последние годы эффективность администрирования налога на прибыль постоянно снижалась. Для плательщиков ключевой проблемой были чрезмерные затраты на ведение учета и подготовку отчетности. В денежном выражении затраты корпоративного сектора на администрирование данного налога в Украине превышают 1 миллиард гривен. Основная причина в том, что в Украине налоговый и бухгалтерский учеты значительно отличаются.

В соответствии с Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» действующего с 1997 года, для определения базы налогообложения и начисления налога были установлены правила, отличающиеся от тех, что применяются в бухгалтерском учете. В связи с расхождениями между названными видами учета, бухгалтерам приходилось одновременно вести два вида учета по одному налогу.

В силу различных причин, налог на прибыль недостаточно эффективен в фискальном смысле. Поэтому, принятие Налогового кодекса призвано решить одну из проблем, заключающуюся в минимизации налога на прибыль или вообще к сведению его практически к нулю, когда предприятия, используя пробелы в законодательстве, научились легально применять схемы, которых позволяет искусственно сузить базу налогообложения.

С целью повышения фискальной роли данного налога в Налоговом кодексе предложено несколько перспективных шагов. Постепенное снижение номинальной ставки налога. Учитывая значительный дефицит бюджета, правительство заложило замедленную динамику снижения ставки. Однако рассматривалось два подхода – более резкое снижение ставки и медленный вариант. При этом, более медленный и в итоге конечный вариант обеспечивает большее снижение ставки в сравнении с действующей в прошлом периоде – на целых 9 процентных пункта.

Первый вариант предусматривал резкое снижение ставки в 2011 году – сразу на 5 процентных пунктов. По расчетам Национального института страте-

гических исследований, при условии сохранения финансовых показателей хозяйственной деятельности на уровне 2010 года госбюджет – 2011 года потерял бы восемь миллиардов гривен.

Однако менее резкое снижение налога можно назвать прогматичным и обоснованным. В 2011 году ставка налога уменьшится на 2 процентные пункта, что не позволит резко снизить поступления в бюджет и даст возможность принять необходимые меры по стимулированию платежей (рис. 1).

Постепенное снижения ставки налога до 16% обеспечит Украине одну из наиболее низких номинальных ставок. Наиболее низкие ставки в ЕС применяются преимущественно в странах Центрально-Восточной Европы и как следствие конкуренции – соревнование стран за привлечение капитала через формирование максимального благоприятного налогового режима (рис. 2).

Таким образом, Кодексом предусмотрено постепенное снижение ставки налога на прибыль до 16% (с 25% до 23%, с 1 января 2012 года – с 23% до 21%, с 1 января 2013 года – с 21% до 19%, а с 1 января 2014 года – с 19% до 16%).

Следует отметить, что прибыль по итогам деятельности в первом квартале 2011 года облагается налогами по ставке 25 процентов [2].

Вместе с тем низкая номинальная ставка налога на прибыль не означает автоматического формирования наиболее конкурентоспособного фискального пространства. Конкурентоспособность налоговой системы в боль-

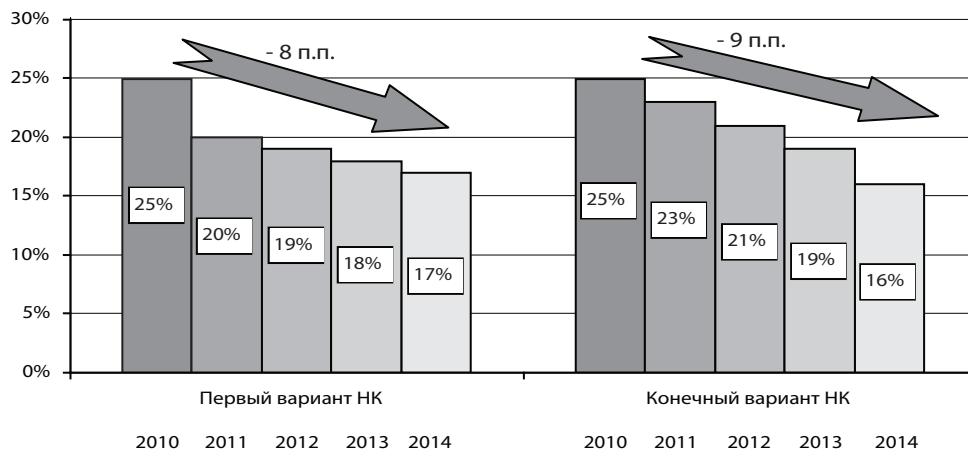


Рис. 1. Изменение намерений по снижению ставки налога на прибыль

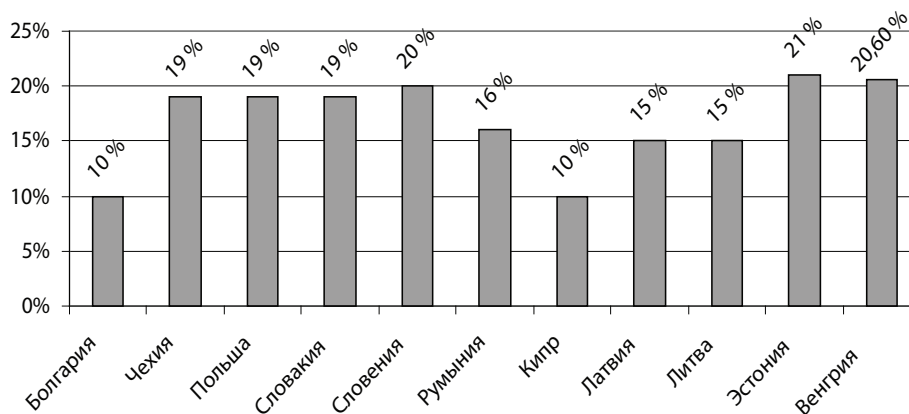


Рис. 2. Ставки налога на прибыль в некоторых странах ЕС

шей степени зависит от реальной ставки налога и от простоты и прозрачности его администрирования (рис. 3).

В целом к налогоплательщикам из числа резидентов можно отнести субъекты хозяйствования, которые выступают в качестве юридических лиц и осуществляющие хозяйственную деятельность как на территории Украины, так и за ее пределами; из числа нерезидентов – юридические лица, что созданы в любой организационно-правовой форме и получающие доходы в Украине, за исключением учреждений и организаций, которые имеют дипломатические привилегии или действуют согласно международным договорам Украины.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная как на территории Украины, так и за ее пределами. Эта прибыль определяется путем уменьшения суммы доходов отчетного периода, на себестоимость реализованных товаров, выполненных работ, предоставленных услуг и сумму других расходов отчетного налогового периода [3].

Налогооблагаемая прибыль – это объем прибыли, которая определяется как разность между скорректированными доходами и валовыми расходами предприятия – налогоплательщика на прибыль, уменьшенную на сумму амортизационных отчислений (рис. 4).

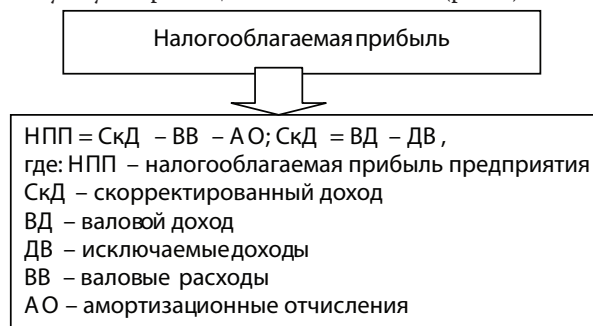


Рис. 4. Схема расчета налогооблагаемой прибыли

Положительным моментом в Налоговом кодексе является то, что сделана попытка сблизить бухгалтерский и налоговый учеты. Определение прибыли для налогообложения будет происходить на основе данных бухгалтерского учета с учетом временных и постоянных налоговых отклонений.

Вместо понятий «скорректированный валовой доход» и «валовые расходы» в Налоговом кодексе база налогообложения налога на прибыль предприятий определяется путем уменьшения суммы доходов отчетного периода на себестоимость реализованных товаров, выполненных работ, предоставленных услуг и сумму других расходов.

Доходы формируются по двум основным элементам: «дохода от операционной деятельности» и «других доходов». Аналогично, но более детально классифицируются и расходы предприятий. Они включают «расходы операционной деятельности» и «другие расходы».

К операционным относят расходы, воплощенные в себестоимости товаров и услуг (рис. 5).

Приведенная диаграмма показывает, что на предприятиях валовые доходы, а вместе с ними и валовые расходы имели тенденцию роста, а амортизационные отчисления из года – в год сокращаются, что связано с учетной политикой, а не обновлением основных фондов [4].

Себестоимость приобретенных и реализованных товаров формируется согласно цене их приобретения с учетом ввозной пошлины и расходов на доставку и доведение их до состояния необходимого для продажи.

Расходы, которые формируют себестоимость реализованных товаров, выполненных работ и предоставленных услуг, признаются расходами того отчетного периода, в котором признаны доходы от реализации таких товаров, выполненных работ и предоставленных услуг.

В новой системе налогового учета выделяются такие статьи расходов, которые составляют себестоимость товара: прямые материальные расходы, прямые расходы

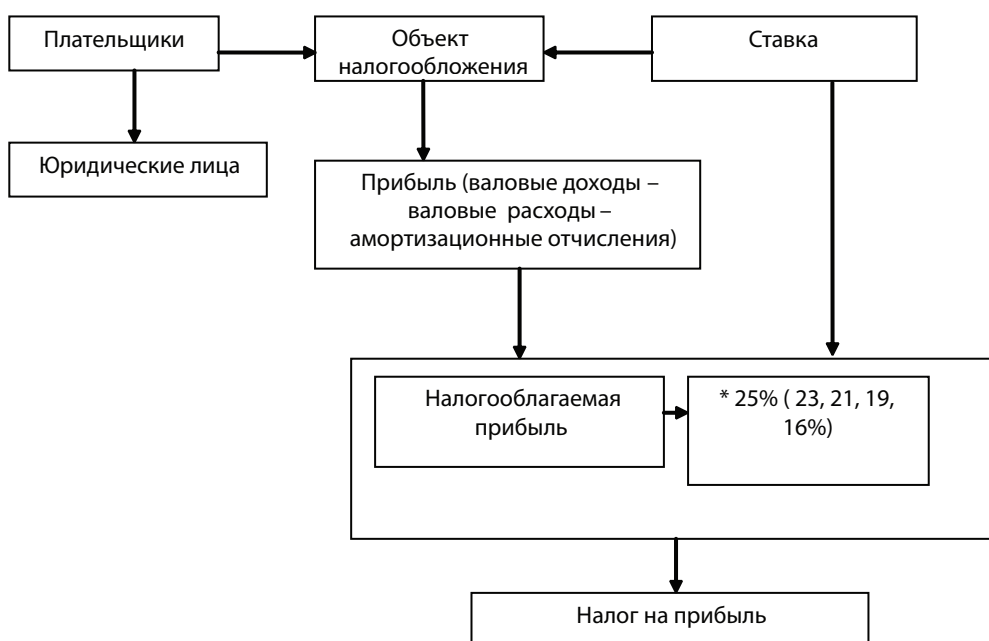


Рис. 3. Механизм налогообложения

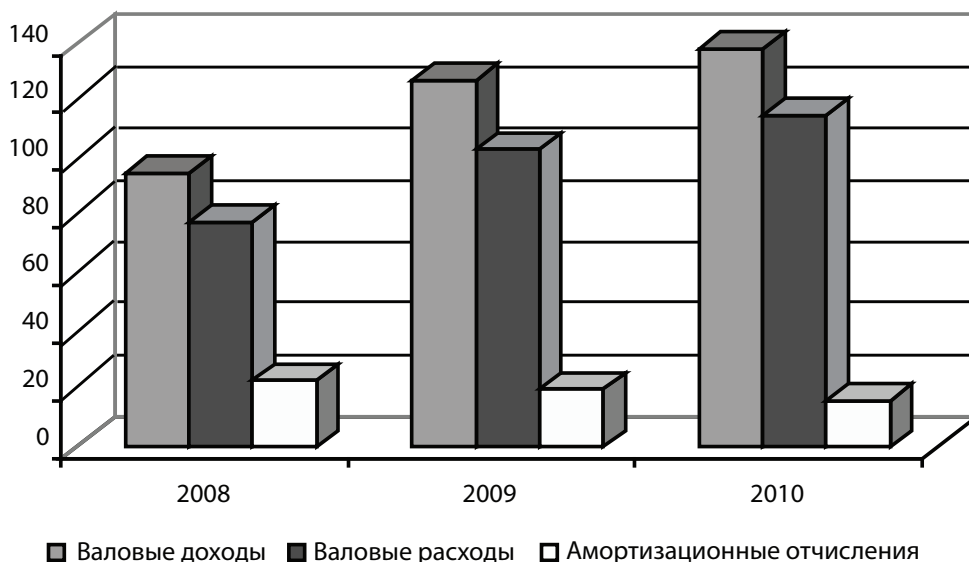


Рис. 5. Показатели формирования налогооблагаемой базы

на оплату труда, амортизация производственных основных средств и нематериальных активов, стоимость приобретенных услуг, связанных с производством.

В кодексе прописана норма, в соответствии с которой в состав операционных расходов включаются другие производственные расходы, которые можно отнести к себестоимости товара.

Дифференцированная классификация расходов в новой системе учета позволит при сборе налогов обнаруживать схемы минимизации по результатам камеральной проверки, которые должны уменьшить количество выездных проверок для добросовестных плательщиков.

Внедрение новой модели налогового учета позволит отслеживать направления использования доходов и в зависимости от специализации фирмы, делать определенные выводы о необходимости проведения проверки предприятия.

Из формулы определения базы налогообложения удалены амортизационные отчисления. Это связано с тем, что амортизация Налоговым кодексом включается в расходы и дифференцируется в зависимости от их вида.

Поскольку для внедрения новой модели налогового учета и отчетности предполагается принятие значительного количества подзаконных нормативно-правовых актов, то налогоплательщики прибыль будут оформлять лишь с 2012 года.

Далее, изменяется метод определения и признания доходов и расходов. При разработке и корректировании системы налогового учета правительство тяготело к применению метода первого события при определении доходов и кассового метода при определении расходов, что максимально расширяет базу налогообложения.

Однако, Налоговый кодекс установил, что при определении даты получения доходов или осуществлении расходов применяется метод начислений, т. е. по дате перехода права собственности на товар или дате подписания акта в случае предоставления услуг – независимо от фактического поступления средств.

Переход к методу начислений при определении доходов в условиях роста дебиторской задолженности и уменьшении авансирования поставок товаров, может отрицательно повлиять на ликвидность предприятий.

База налогообложения будет включать еще не полученные средства, т. е. предприятия будут платить налог на прибыль, которой еще нет. Здесь многое будет зависеть от утвержденной методики учета временных и постоянных налоговых разностей.

Кассовый метод в кодексе применяется редко. За ним закрепляются целевые трансферты из бюджета и социальных фондов, штрафы и неустойки от контрагентов или государственных органов власти по компенсации ущерба. По методу первого события определяется доход от безвозмездно полученных товаров и предоставленных услуг.

Далее, Налоговый кодекс расширяет базу налогообложения за счет запрета отнесения отдельных расходов к таким, которые учитываются для определения базы налогообложения налога на прибыль.

Наиболее дискуссионным вопросом является запрет учитывать расходы на приобретение товаров, работ и услуг в физлица-предпринимателя, который платит единый налог – за исключением плательщика единого налога в сфере информатизации. От применения этого ограничения проиграет реальный бизнес, который потеряет рынки.

Плательщики же единого налога, будут и в дальнейшем осуществлять операции с налогоплательщиками, которые работают по общей системе налогообложения, поскольку «выручка» от минимизации налогообложения в таких случаях позволяет покрывать дополнительные расходы.

Кодекс запрещает относить к расходам оплату приобретенных у нерезидента услуг по консалтингу, маркетингу, рекламе в объеме, который превышает 4% дохода плательщика от реализации за прошлый год –

без учета НДС и акцизного сбора. При этом в состав расходов не включаются в полном объеме расходы на названные услуги, если лицо, в пользу которого осуществляются соответствующие платежи, является нерезидентом, который имеет офшорный статус.

Не будет принадлежать к расходам оплата предоставленных нерезидентом услуг по инжинирингу, если лицо, которому перечисляются средства, является нерезидентом, который имеет офшорный статус или не является фактическим собственником такой платы за услуги.

Эти ограничения должны перекрыть схемы минимизации налогообложения и с точки зрения государства являются обоснованными, хотя определенным категориям фирм, даже добросовестным, придется перестраивать работу с иностранными партнерами.

И, наконец, изменяются правила определения амортизационных отчислений. Кодекс вводит распределение основных средств и других необоротных активов по 16-ти группам. Предусмотрено пять методов начисления амортизации.

Положительным достижением стало увеличение нормы амортизации, а для групп «машины и оборудование» и «транспортные средства» предусмотрена возможность применения метода ускоренного уменьшения остаточной стоимости.

Еще один позитив для бизнеса – закрепление права налогоплательщика относить годовой убыток на расходы следующего отчетного периода.

Вместе с тем можно отметить ряд недостатков связанных с реализацией Налогового кодекса по налогу на прибыль:

1) вопреки сближению налогового учета и бухгалтерского, его ведение все еще остается весьма громоздким и затратным. Правительство старалось перекрыть главные схемы минимизации налогообложения, детально выписывая, что можно, а что нельзя учитывать при расчете базы налогообложения.

Тем не менее, пока не созданы условия для того, чтобы предприятия сами были заинтересованы декларировать прибыль. В результате сохраняются пробелы в законодательстве, что будет и далее провоцировать минимизацию прибыли по ряду предприятий. Соответственно, будут вноситься дополнительные ограничения, что еще больше усложнит администрирование налога.

Кроме того, большая прибыль означает большую стоимость акций, а так, и возможность привлечения большего объема средств от эмиссии.

2) К однозначным недостаткам принадлежит отмена возможности подавать консолидированную отчетность. В развитых странах, наоборот, говорят о максимальной агрегации отчетности, даже на уровне разветвленных корпораций.

В целом Налоговый кодекс позволит реагировать на ряд проблем налогообложения прибыли предприятий:

– устранение экономически необоснованных расхождений между нормами Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» и положениями (стандартами) бухгалтерского учета относительно признания и оценки доходов и расходов с целью создания

условий для составления декларации о прибыли по данным бухгалтерского учета;

– реформирование системы налогообложения прибыли предприятий финансового сектора экономики;

– распространение общей системы налогообложения прибыли на всех субъектов хозяйствования;

– освобождение эмиссионного дохода от налогообложения при осуществлении эмитентом первичного размещения ценных бумаг;

– поэтапного снижения ставки налога до 16 %;

– обеспечение стимулирующей роли налоговой амортизации в обновлении основных фондов путем применения принципа «ускоренная амортизация» к приоритетным инновационным технологиям.

Итак, можно сказать, что реформирование налоговой системы должны базироваться на принципе прозрачности и фискальной достаточности, т. е. формировании доходной части бюджета достаточной для осуществления государственных функций, а также для обеспечения обязательности в уплате налогов; недопущение проявлений дискриминации относительно отдельных плательщиков или категорий налогоплательщиков, а также относительно налогообложения товаров отечественного или иностранного происхождения, сумма налога должна равнять стоимости благ и услуг, которые предоставляются государством.

В современных условиях трансформационной экономики реформирование налогообложения прибыли, как и налоговой системы в целом, должно опираться на стимулирование роста производства, повышение производительности труда.

Объединение интересов государства и производителя, целостная система регуляторов экономики, которая формирует стратегию, методы и средства хозяйственной каждого предприятия, учет приоритетных общегосударственных интересов – основное условие выхода страны из кризиса.

Развитие налоговой системы не возможно без изменения идеологии предпринимателя, т. е. необходимо обеспечить создание государством таких условий, при которых отчуждение денежных средств со стороны производителя имело бы вид добровольного отказа, а это возможно только при условии, когда тот, кто отдает свою долю, уверен в ее эффективном использовании для общего блага или в возвращении владельцу ее в виде определенных услуг. Из этого следует, что основная роль государства в налоговой политике – создание прозрачной и эффективной налоговой системы. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. [Электронный ресурс].– Режим доступа: http://www.odpa.if.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2253:-1-2011-&catid=36:podat&Itemid=79.
3. [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
4. [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://coolreferat.com/>.
5. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України.– 2011.– № 13 – 14, № 15 – 16, № 17, ст. 112.