

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ БЕЛАРУСИ

С.А. Пелих, доктор экономических наук, профессор кафедры экономики и управления Белорусского государственного экономического университета
Д.Ч. Табала, экономист

При определении возможных причин нестабильного развития экономики отдельно взятого государства необходимо, в первую очередь, обратить внимание на систему налогообложения. Одним из показателей оценки системы налогообложения является уровень налоговой нагрузки. При определении уровня налоговой нагрузки на предприятие необходимо четко определить реальных плательщиков налогов

Реальным плательщиком налога является:

- владелец объекта налогообложения, когда обязанность платить налог возникает при самом факте существования или возникновения объекта налогообложения;
- пользователь объектом налогообложения, когда обязанность платить налог возникает только при нахождении объекта налогообложения в определенных условиях пользования.

Такая зависимость объясняется следующим образом. Обязательство по выводу из оборота определенной суммы денег и передачи их государству (т.е. уплата налога) возникает именно при существовании или возникновении в определенное время и в определенном месте объекта налога — прибыли, фонда оплаты труда, имущества и т.д. Существование или возникновение объекта налогообложения всегда является предметом чьего-либо экономического интереса (зарплата — интерес работника, прибыль — предприятия, недвижимость — собственника и т.д.), который предопределяется, в основном, отношениями собственности. Таким образом, получение, владение или пользование объектом налогообложения сопряжено для его собственника (или пользователя) с экономическими последствиями по уплате налога и, соответственно, реальным плательщиком налога является владелец данного объекта налога или его пользователь.

Выбранный объект при установлении налога не всегда точно указывает на субъект налога и, соответственно, на источник его уплаты. Так, выбор объектом нало-

гообложения выручки предприятия означает выбор объектом прибыль предприятия, заработную плату работников, затраты на сырье и материалы, включенные в себестоимость реализуемой продукции, суммы налогов и отчислений, находящиеся в себестоимости, другие налоги от выручки. Используя предложенное выше правило определения реального плательщика налогов, определим, что предприятие является плательщиком части суммы налога от выручки, образовавшейся за счет: прибыли предприятия; сумм сырья и материалов, включенных в себестоимость реализуемой продукции, будучи их собственником; сумм налогов и отчислений, образовавшихся за счет двух вышеперечисленных элементов.

Работник становится реальным плательщиком той суммы налога с выручки, которая образовалась за счет: фонда оплаты труда; сумм налогов и отчислений, образовавшихся за счет фонда оплаты труда.

Т.е. в случае с фактическим начислением одних налогов на другие субъект первых сумм налогов является субъектом всех последующих сумм налогов, которые образовались за счет существования сумм первых.

После однозначного определения реальных плательщиков сумм всех налогов и выявления характера воздействия различных типов налогов на деятельность предприятия можно перейти к определению уровня налоговой нагрузки на предприятие.

Определим уровень налоговой нагрузки на производственные предприятия в Республике Беларусь. Производственные предприятия уплачивают следующие основные налоги и отчисления:

1. НДС — основная ставка 18% выручки.
2. Отчисления в республиканский фонд поддержки производителей с/х продукции, продовольствия и аграрной науки — республиканский фонд (3% от выручки).
3. Отчисления в местный целевой бюджетный фонд стабилизации экономики производителей с/х продукции и продовольствия, целевые сборы на финансирование

расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда и целевые сборы на содержание ДДУ — единый местный фонд (1,15% от выручки).

4. Налог на прибыль (основная ставка 24% от прибыли).

5. Транспортный сбор (5% от прибыли).

6. Налог на недвижимость (1% от стоимости основных производственных фондов предприятия).

7. Отчисления в инновационный фонд (0,25% от себестоимости).

Для представления величины налоговой нагрузки в различных отраслях промышленности рассмотрим два варианта состава затрат предприятия — трудоёмкое производство (удельный вес затрат на оплату труда в себестоимости составляет 40%) и материалоёмкое производство (удельный вес затрат на оплату труда в себестоимости составляет 10%).

Для построения графика уровня налоговой нагрузки на предприятия в Республике Беларусь и использования его для анализа, необходимо принять следующие допущения:

1. Выделенная к зачету сумма НДС составляет 18% от затрат в себестоимости, не связанных с оплатой труда.

2. Примем сумму налога на недвижимость равной 0,25% от себестоимости. Этот процент получен экспериментальным путём на основе анализа данных о структуре отпускных цен отдельных предприятий РБ.

Сумму налогов и отчислений, реальным плательщиком которых является предприятие, которая будет использоваться в числителе формулы определения уровня налоговой нагрузки, необходимо разделить на две группы:

I. Суммы налогов и отчислений, образующихся за счет существования чистой прибыли предприятия (НотЧП);

II. Суммы налогов и отчислений, образующихся за счет налога на недвижимость (НН) и за счет всех элементов себестоимости за исключением сумм, связанных с оплатой труда работников. Далее данную сумму элементов себестоимости обозначим СМ. Зачетную сумму НДС от СМ обозначим НДСотСМ. Полученную в ходе расчетов сумму налогов и отчислений обозначим НотСМиНН.

Эти суммы налогов и отчислений вместе с чистой прибылью являются общей прибылью предприятия и, соответственно, будут использоваться в знаменателе формулы определения уровня налоговой нагрузки.

Формула уровня налоговой нагрузки на предприятие (УНН) как отношение суммы налогов и отчислений, реальным плательщиком которых является предприятие, к сумме прибыли предприятия будет выглядеть следующим образом:

$$УНН = \frac{НотЧП + НотСМиНН}{ПП} = \frac{НотЧП + НотСМиНН}{НотЧП + НотСМиНН + ЧП}, \quad (1)$$

где: УНН - уровень налоговой нагрузки на предприятие;

НотЧП - суммы налогов и отчислений, образующихся за счет существования чистой прибыли предприятия;

НотСМиНН - суммы налогов и отчислений, образующихся за счет налога на недвижимость (НН) и за счет элементов себестоимости без фонда оплаты труда (ФОТ) и сумм налогов и отчислений в себестоимости, исчисляемым от ФОТ;

ПП - прибыль до налогообложения;

ЧП - чистая прибыль.

Определим суммы налогов и отчислений первой группы:

НотЧП = ЧП/0,95/0,76/0,9885/0,97*1,18 - ЧП = 0,7045*ЧП, (2)

где: ЧП - чистая прибыль предприятия.

1/0,95 - коэффициент, учитывающий уплату транспортного сбора при получении рубля чистой прибыли;

1/0,76 - коэффициент, учитывающий уплату налога на прибыль;

1/0,9885 - коэффициент, учитывающий уплату отчислений в Единый местный фонд;

1/0,97 - коэффициент, учитывающий уплату отчислений в Республиканский фонд;

1,18 - коэффициент, учитывающий уплату налога на добавленную стоимость.

Перейдем к определению сумм налогов и отчислений второй группы (НотСМиНН), реальным плательщиком которых является предприятие:

НотСМиНН = (СМ/0,9975 + НН)/0,9885/0,97*1,18 - НДСотСМ - СМ = 0,237*СМ + 1,2309*НН - НДСотСМ, (3)

где: СМ - сумма элементов себестоимости, не связанные с оплатой труда работников;

1/0,9975 - коэффициент, учитывающий уплату отчислений в инновационный фонд;

НН - налог на недвижимость;

НДСотСМ - зачетная сумма налога на добавленную стоимость.

Подставим полученные значения и принятые условные значения налога на недвижимость (НН = 0,0025*СМ) и зачетной суммы НДС (НДСотСМ = 0,18*СМ).

$$УНН = \frac{0,7045*ЧП + 0,237*СМ + 1,2309*0,0025*СМ - 0,18*СМ}{1,7045*ЧП + 0,237*СМ + 1,2309*0,0025*СМ - 0,18*СМ} = \frac{0,7045*ЧП + 0,06*СМ}{1,7045*ЧП + 0,06*СМ}, \quad (4)$$

Числитель формулы — сумма уплачиваемых именно предприятием налогов, знаменатель — сумма прибыли до налогообложения. Заданный процент рентабельности определит величину прибыли предприятия (знаменателя формулы) в зависимости от величины СМ в каждом из вариантов (при материалоёмком или трудоёмком производствах). При помощи приложения Microsoft Excel рассчитаем значения уровня налоговой нагрузки при различных процентах рентабельности и построим графики уровней налоговой нагрузки для двух вариантов производств.

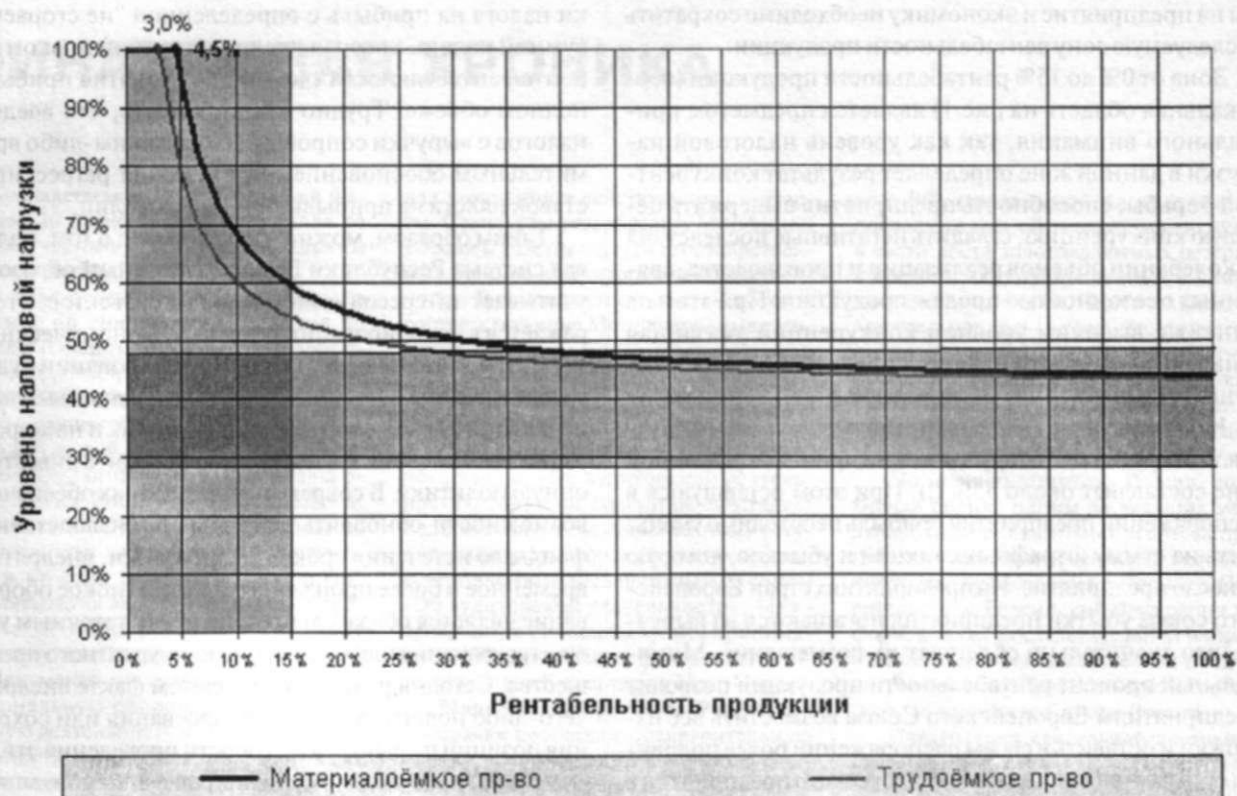


Рис. 1. Зависимость уровня налоговой нагрузки от рентабельности продукции.

Экономический результат для предприятия от существования налогов с выручки заключается в 100-процентном изъятии прибыли при наличии положительной рентабельности продукции в размере до 4,5% при материалоёмком производстве и до 3,0% рентабельности продукции при трудоёмком производстве. То есть при 90%-ном удельном весе затрат на сырье, топливо и материалы в себестоимости, диапазон уровня рентабельности продукции, при котором прибыль предприятия будет изыматься в полном объеме, составляет от 0% до 4,5%. При 60%-ном удельном весе затрат на сырье, топливо и материалы в себестоимости процент рентабельности продукции для обеспечения самоокупаемости предприятия составит 3,0%.

Общая сумма налогов от выручки не изменяется при постоянстве объема выручки, а происходит изменение доли, плательщиком которой является предприятие и плательщиком которой является работник. При увеличении затрат по оплате труда работников в себестоимости, увеличивается доля налогов от выручки, образовавшихся за счет существования фонда заработной платы и реальным плательщиком которых является работник, что, соответственно, снижает долю налогов от выручки, реальным плательщиком которых является предприятие, что в сумме составляет 100%.

График (рис. 1) показывает, что уровень налоговой нагрузки на предприятия Республики Беларусь не имеет постоянной величины благодаря существованию налогов с выручки и варьируется от 100% до 44% в зависимости от рентабельности продукции. Из графика видно как происходит постепенное снижение уровня налоговой нагрузки на предприятие при росте рентабельности продукции. Налоговая нагрузка в странах Европейского Союза колеблется в пределах от 28% до 48% (горизонтальная область на рис. 1.), на которую будем ориентироваться при проведении сравнительного анализа уровней налоговой нагрузки.

При этом высокий процент изъятия прибыли в странах Европейского Союза сопровождается активным участием государства в качестве старшего партнера, который обеспечивает поддержку бизнеса необходимой информацией, облегчает доступ к кредитным ресурсам, участвует в продвижении новых разработок.

Приближение уровня налоговой нагрузки белорусского предприятия к 48%-ному уровню (максимальному уровню для предприятий в странах Европейского Союза) произойдет при достижении 30-45% рентабельности продукции, что в рыночной экономике возникает редко, а если и возникает, то длится не долго в силу действия экономических законов. Это говорит о том,

что для оценки степени воздействия налоговой системы на предприятие и экономику необходимо сократить исследуемую зону рентабельности продукции.

Зона от 0% до 15% рентабельности продукции (вертикальная область на рис. 1) является предметом пристального внимания, так как уровень налоговой нагрузки в данной зоне определяет результат конкурентной борьбы, способность предприятия выдержать ценовую конкуренцию, сгладить негативные последствия от колебаний объемов реализации и производства, связанных с сезонностью продаж продукции. При этом на рынках с высоким уровнем конкуренции указанная зона рентабельности является предельной для достижения.

Как видно из графика, минимальный уровень налоговой нагрузки на белорусское предприятие в указанной зоне составляет около 55% (!). При этом оставшуюся в распоряжении предприятия прибыль необходимо уменьшить на сумму штрафных санкций и убытков, которую понесло предприятие. На предприятиях стран Европейского союза убытки предприятия погашаются из выручки, что значительно облегчает их возмещение. Минимальный процент рентабельности продукции позволит предприятиям Европейского Союза возместить все издержки и оставить в своем распоряжении более половины суммы прибыли, когда у белорусского предприятия в таких же условиях будет происходить 100% изъятие прибыли и, в случае её недостачи, изъятие собственных средств в размере суммы недостачи. Это говорит о том, что предприятие со средним уровнем рентабельности в данных условиях не будет иметь никакой возможности обеспечивать развитие производства, повышение качества производимых товаров, оказываемых услуг, что в современных условиях обрекает данное предприятие на гибель. Нормальное существование возможно лишь на предприятиях с высоким уровнем рентабельности, что встречается, как правило, лишь на предприятиях-монополистах. Такое положение обеспечивает перекосы в развитии отдельных отраслей экономики.

Наличие налогов с выручки вызывает непостоянный характер уровня налоговой нагрузки на предприятия Республики Беларусь. Различные уровни рентабельности продукции на различных предприятиях определяют различные уровни налоговой нагрузки на каждом из них, что является объяснением широкого диапазона в оценках показателя уровня налоговой нагрузки различными экспертами.

Убывающий характер кривой (рис. 1) показывает, что предприятия, которые в силу тех или иных причин имеют больший процент рентабельности, несут меньшую налоговую нагрузку, нежели те, которые получают меньший процент рентабельности. Другими словами, фактический результат действия налогов с выручки иденти-

чен последствиям от установления регрессивной ставки налога на прибыль с определенной "не сгораемой" суммой налога, которая предполагает при низком проценте рентабельности (до 3-4,5 %) изъятие прибыли в полном объеме. Трудно предположить, что введение налогов с выручки сопровождалось каким-либо вразумительным обоснованием применения регрессивных ставок налога на прибыль юридических лиц.

Таким образом, можно сделать вывод о том, налоговая система Республики Беларусь должным образом не учитывает интересов хозяйствующих субъектов. Это выражается в игнорировании реальных экономических результатов деятельности предприятия, создании худших условий для отечественных товаропроизводителей в конкурентной борьбе, как на внутреннем, так и на мировом рынке, сокращении возможности проводить инвестиционную политику. В современных условиях обеспечение возможности обновлять основные производственные фонды до истечения сроков амортизации, внедрять современное и более производительное и гибкое оборудование является обязательным, но не достаточным условием сохранения или увеличения конкурентного преимущества. Сегодня речь идет не о самом факте внедрения чего-либо нового как о залоге завоевания или сохранения позиций на рынке, а о скорости проведения этих изменений. Лишь поддержание определенного темпа инвестиционной и инновационной деятельности позволит предприятию гарантировать устойчивость, как своего экономического развития, так и развития экономики страны в целом. Для обеспечения именно таких возможностей налоговая система Республики Беларусь требует коренного пересмотра.

Так, в первую очередь необходимо отказаться от налогов, базой для исчисления которых является выручка и, соответственно, затраты предприятия. Это позволит установить прямую зависимость между финансовым результатом деятельности предприятия и перечисляемой в доход государства суммой налогов и отчислений. Тогда уровень налоговой нагрузки будет находиться в пределах 40-45% за счет налога на прибыль и НДС независимо от уровня рентабельности продукции. Для создания более выгодных условий функционирования предприятий Республики Беларусь целесообразно предложить снижение уровня налоговой нагрузки до 20% в зоне от 0% до 5% рентабельности продукции, что даст возможность предприятиям проводить активную инвестиционную политику, без которой большинство из них не имеют будущего. Таким образом, кривая в графике приобретет зеркально противоположный изгиб. Это будет означать установление прогрессивной системы налогообложения предприятий Республики Беларусь и в большей мере соответствовать интересам государства, ориентированного на высокие темпы экономического развития.