

## **СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ И ПУТИ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Н. ТКАЧЕНКО, *проф.*,

Е. РАДИОНОВА,

Украинский государственный университет пищевых технологий

Интегральным элементом системы производственных отношений и одним из основных рычагов влияния институтов государственной власти на экономику является налоговая система. Она, с одной стороны, обеспечивает финансовую базу государства, а с другой — выступает главным орудием реализации ее экономической доктрины.

Система налогообложения в Украине представляет собой совокупность налогов, сборов, других обязательных платежей в бюджет и взносов в государственные целевые фонды, взимаемых в установленном порядке. Ее сегодняшнее состояние можно охарактеризовать как создание основ. За короткое время осуществлен переход к системе формирования доходов бюджета на налоговой основе, реформирована сама налоговая система (внедрение налогов, характерных для больших и развитых стран с рыночной экономикой, например, налога на добавленную стоимость). Однако, поскольку эта система базируется на системе доходов бюджета, основанной на принципах чрезмерной централизации, на современном этапе остро стоит вопрос наполнения новых форм налогообложения рыночным содержанием. Прежде чем рассмотреть мероприятия, которые могут быть осуществлены в этом направлении, необходимо исследовать позитивные и негативные черты действующей Налоговой системы:

Исторически налоги являются наиболее древней формой финансовых отношений между государством и членами общества с целью создания общегосударственного централизованного фонда денежных ресурсов, необходимых для выполнения государством его функций. Кроме итогов существуют и другие виды платежей в государственный бюджет, плата за используемые ресурсы и отчисления в целевые фонды. Со стороны плательщиков, т.е. разных физических и юридических лиц, обязанных вносить эти платежи в бюджет, все три вида платежей являются налогами. Такой, прагматический подход обусловлен тем, что с позиции плательщика они в равной мере являются расходами независимо от дальнейшего использования.

В финансовой науке более распространено мнение, что понятие "налоги" включает лишь платежи в бюджет государства. Поэтому при детальном рассмотрении основных платежей, входящих в систему налогообложения Украины, целесообразно ограничиться теми из них, которые соответствуют этому определению.

В нашей стране взимаются общегосударственные налоги и другие обязательные платежи, а также местные налоги, сборы и другие обязательные платежи.

К первой группе относятся налог на добавленную стоимость, акцизный сбор, налог на прибыль предприятий и организаций, таможенный сбор, государственный сбор, налог на доход граждан, плата за землю, налог с собственников транспортных средств и других самоходных машин и механизмов, налог на промысел, отчисления на геологоразведочные работы, плата за специальное использование природных ресурсов, плата за загрязнение окружающей природной среды, отчисления и сборы на строительство, ремонт и содержание автомобильных дорог, в Фонд осуществления мероприятий по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы, Фонд содействия Занятости населения, Фонд социального страхования, Пенсионный фонд. Их перечень определен Законом Украины "О системе налогообложения" (редакция от 02.02.1994г.). Предприятия осуществляют также взносы в Инновационный фонд и фонд охраны труда.

Среди налогов, поступающих в бюджет, есть прямые и непрямые. **Прямые** устанавливаются непосредственно относительно плательщиков. Их размер зависит от объекта налогообложения, а **непрямые** включаются в цену товаров и услуг. Для отдельного плательщика их размер прямо не зависит от его доходов.

К прямым налогам, например, относятся налог на прибыль предприятий и организаций, налог на прибыль граждан, плата за землю, налог с собственников транспортных средств. Причем из имущественных налогов фактически взимается лишь последний — с собственников транспортных средств. Еще два (налог на имущество предприятий и организаций, налог на недвижимое имущество граждан) только подготавливаются, к введению.

Земельное и имущественное налогообложение по своей бюджетной роли и влиянию на плательщиков в Украине развито недостаточно, что является недостатком налоговой системы. В условиях, когда осуществление контроля за доходами субъектов хозяйствования, и граждан проблематично из-за отсутствия эффективной налоговой службы, эти виды налогообложения могут иметь важное значение в системе прямого налогообложения.

В Украине наиболее развитой является **система налогообложения прибыли юридических и физических лиц**, регулирующая их доходы удержанием налога на прибыль предприятий и организаций, налога на прибыль граждан. Доля налога на прибыль предприятий в общем объеме бюджетных поступлений превышает долю налога на прибыль с граждан (соответственно 5 и 3,9 % в Государственном бюджете Украины на 1995 г.). Это не соответствует мировой практике, поскольку в развитых странах большей является доля налога на прибыль граждан, имеющая приоритетное значение в выполнении фискальной функции обеспечения гарантированного и стабильного поступления средств в бюджет государства. Налогообложение же прибыли субъектов хозяйствования должно выполнять преимущественно регулирующую, а точнее, стимулирующую роль, т.е. обеспечивать возможность государственного вмешательства в процессы социально-экономического развития с целью стимулирования производства.

В Украине система налогообложения, прибыли предприятий характеризуется частым изменением объекта налогообложения и ставки налога. В 1991 г. налог с прибыли взимался по ставке 35 %, в 1992 г. — с дохода по ставке 18% в I кв. 1993 г. — снова с прибыли по ставке 30%, Однако поскольку это изменение вызвало

уменьшение бюджетных поступлений, со II кв. 1993 г. снова облагался налогом доход по ставке 18 %. В 1994 г. эта ставка была увеличена до 22 % опять-таки с целью повышения доходов бюджета.

Кардинальным шагом на пути реформирования налоговой системы должно было быть принятие Верховным Советом Украины Закона "О налогообложении прибыли предприятий". В соответствии с ним объектом налогообложения снова становится балансовая прибыль плательщика, а базовая ставка налога устанавливается на уровне 30 %. Прибыль от посреднических операций и аукционных торгов материальными ценностями облагается налогом по ставке 45 %, прибыль, получаемая от игрового бизнеса, — 60 %. Существуют некоторые льготы относительно налогообложения предприятий, и организаций агропромышленного комплекса, на 20% уменьшается сумма налога на прибыль на возмещение затрат предприятий на повышение их технического уровня, в случае полного использования для этой цели прочих собственных источников финансирования. Прибыль предприятий от владения корпоративными правами налогом не облагается.

Однако несмотря на определенную прогрессивность, из-за большого количества несогласований, противоречащих другим действующим законодательным актам, подрывающих финансовое состояние предприятий, уменьшающих поступление средств в бюджет, этот Закон сегодня недействителен. В частности, расхождения между ним и гражданским законодательством касаются таких понятий, как товарный, коммерческий и финансовый кредит. Ими в Законе о налогообложении прибыли предприятий обозначен для целей налогообложения значительный круг хозяйственных операций, не имеющих отношения к кредитным правоотношениям. Технические и стилистические погрешности приводят к противоречивому толкованию определенных положений. Эти недостатки должны быть исправлены Правилами применения—этого Закона. До момента их утверждения Верховным Советом приостановлено действие отдельных его статей. В частности, это касается отнесения к безвозвратной финансовой помощи разницы между так называемой обычной ценой и ценой реализации, если последняя ниже; определение стоимости материальных ценностей и нематериальных активов исходя из той же "обычной" цены на день их оприходования; исчисление прибыли от аренды как стоимости основных фондов, умноженной на средневзвешенную ставку НБУ; определение прибыли от предоставления одиозных товарного и коммерческого кредитов в виде суммы процентов, не ниже средневзвешенной ставки НБУ; корректировка задолженности на официальный индекс инфляции; начисление пени на не внесенную в срок сумму налога с прибыли, а также начисление процентов на сумму налога, поступившего в бюджет сверх нормы и подлежащего возврату плательщику.

Наиболее непонятным является то, что в Законе, о котором идет речь, даже не упомянуто, что облагаться налогом должна как реализация субъектам предпринимательской деятельности, так и продажа физическим лицам. К недостаткам этого законодательного акта необходимо отнести не только невозможность выполнения некоторых его положений, но и то, что он создает благоприятные условия для уклонения от уплаты налога на прибыль предприятия.

Таким образом, на современном этапе наиболее сложной является проблема создания эффективной системы налогообложения прибыли предприятий, которая должна обеспечить необходимые условия экономического роста. К сожалению, нет полной уверенности в том, что Правилами применения Закона о налогообложении прибыли предприятий все его недостатки будут устранены.

Следующей составляющей налоговой системы Украины является **система налогообложения прибыли граждан**. До 1993 г. в ее основе лежала дифференциация плательщиков в зависимости от вида деятельности и характера полученных ими доходов.

До конца 80-х годов налог на прибыль с граждан взимался по комбинированной шкале. Характерным признаком такой системы налогообложения было выделение категорий плательщиков (рабочие и служащие; лица, занимающиеся частной практикой) и установление для них разных условий и разных ставок. Для доходов, полученных по месту основной работы, устанавливался минимум в абсолютном выражении, хотя официально ставка налогообложения определялась как пропорциональная. Существовала регрессионно-прогрессивная шкала налогообложения, сумма налога исчислялась ежемесячно, налогообложение доходов граждан от трудовой деятельности, полученных не по месту основной работы, осуществлялось по специальной шкале прогрессивных ставок также ежемесячно. На основе комбинации двух указанных шкал (но в годовом исчислении) облагались налогом авторские гонорары и вознаграждения, доходы от кустарно-ремесленных промыслов, не превышающие определенного предела. Если доходы от этого вида деятельности превышали установленный предел, они облагались налогом по более высоким прогрессивным ставкам. Кроме того, по более высоким ставкам взимался налог на доходы от частной практики и пр.

С 1990 г. была введена регрессивно-прогрессивная шкала ставок налога: 2,9 % от суммы дохода 100—150 крб. Дальнейшими прогрессивными ставками были 13, 15, 20, 30, 40, 50, 60 %. При этом к двум приведенным ранее категориям плательщиков прибавилась третья — лица, занимающиеся индивидуальной трудовой деятельностью.

Собственная система налогообложения прибыли предприятий начала действовать в Украине с августа 1991 г. Она имела две новые черты. Во-первых, установление единых условий и ставок налога для всех категорий (однако при условии разного исчисления налога при разных способах формирования доходов). Во-вторых, введение понятия "необлагаемый доход" для назначения суммы, которая при налогообложении вычитается из общего дохода.

На протяжении 1991-1993 гг. неоднократно изменялись интервалы (в связи с развитием инфляционных процессов) и ставки прогрессивного налогообложения. В связи с этим в 1993 г. было принято решение о внедрении новой шкалы ставок, построенной в относительных величинах необлагаемых минимумов. Это решало проблему частого изменения абсолютного интервала доходов в условиях инфляции.

В 1993 г. состоялся переход к исчислению налога по совокупному годовому доходу. Текущие расчеты делают ежемесячно, а один раз в год составляется перерасчет налога на прибыль с учетом доходов как по месту основной работы, так

и некоторых других. Одновременно внедрялась единая ставка для налогообложения доходов, полученных не по месту основной работы, в размере 20 %.

При относительной шкале налогообложения степень ее жесткости зависит от того, как установлены интервалы, как быстро и до какого уровня возрастает прогрессия налогообложения, какое соотношение между уровнем необлагаемого минимума и минимальной потребительской корзины. В 1993 г. в разное время действовали три шкалы налогообложения, которые отличались размером ставок: *жесткая* (10, 20, 35, 50 %), *относительно облегченная* (10, 20, 30, 40, 50%), *наиболее жёсткая* (10, 20, 30, 40, 60, 90 %).

С 01.10.1994 г. действует новая шкала ставок налогообложения прибыли. В ней вдвое уменьшен диапазон налогообложения, хотя и снижена предельная ставка до 50 %, т.е. эта шкала остается довольно жесткой. Ставки налога дифференцированы по размеру доходов, их виду и характеру, виду валюты, в которой получены доходы. Сегодня размер необлагаемого минимума равен 1400 тыс. крб., интервалы налогообложения до 15 необлагаемых минимумов составляют 5, от 15 до 25 — 10 этих, относительных показателей. Ставки налога прогрессивные, ступенчатые, т.е. доход поделен на доли, для каждой из которых установлена своя ставка, причем следующая доля облагается налогом по большей ставке, чем предыдущая. Доходы от корпоративных прав облагаются налогом по отдельной ставке в размере 15 %. При налогообложении авторских вознаграждений, выплачиваемых наследникам неединоразово, общие ставки увеличиваются вдвое, но не более 70 %. Доходы, полученные не по месту основной работы и лицами, не имеющими постоянного места жительства в Украине, облагаются налогом по ставке 20 %. Если доходы получены в иностранной валюте, *то* налог начисляется в составе совокупного необлагаемого дохода по приведенным ранее ставкам, уменьшенным на 50 %. Каждый гражданин, получающий доходы не только по месту основной работы, должен один раз в год представлять в налоговую инспекцию декларацию о доходах, по которой делают перерасчет (увеличение или уменьшение налога на прибыль с совокупного годового дохода). Для отдельных категорий плательщиков налога с прибыли существуют льготы. Например, от налогообложения освобождаются государственные пенсии и пенсии, выплачиваемые на условиях добровольного страхования; совокупный налогооблагаемый доход уменьшается на сумму необлагаемого минимума одному из родителей на каждого ребёнка в возрасте до 16 лет, если месячный совокупный доход не превышает 10 необлагаемых минимумов, и пр.

Следующим налогом, входящим в систему прямого налогообложения, является плата за землю. Объектом налогообложения является земельный участок, находящийся в собственности или пользовании (в том числе на условиях аренды). Плата за землю взимается в двух формах: *земельный участок* (уплачивается собственниками земли и землепользователями, кроме арендаторов) и *арендная плата*. Иначе говоря, субъектом платы за землю являются ее собственник и землепользователь, в том числе арендатор. Это может быть как юридическое, так и физическое лицо.

Плата за землю определяется качеством и местонахождением земельного участка и не зависит от хозяйственной деятельности собственников земли и землепользователей. Это оправданный подход, поскольку высшие качественные показатели самой земли и ее местонахождения обуславливают получение рентных доходов, не зависящих от характера хозяйствования. Такой принцип установления платы за землю должен также побуждать плательщиков более интенсивно ее использовать. -

Земельный налог взимается в виде платежей за единицу земельной площади из расчета на год по установленным ставкам. Они дифференцированы в зависимости от назначения земли - сельскохозяйственного или несельскохозяйственного. В этих двух группах также существует дифференциация. Сельскохозяйственные земли подразделяются на земли для пахоты и многолетних насаждений, сенокоса и пастбищ и соответственно по-разному облагаются налогом. Для земель несельскохозяйственного назначения ставки налогообложения изменяются в зависимости от того, размещены эти участки в границах населенных пунктов или вне их, а далее - в зависимости от численности населений или назначения земли. Средние ставки земельного налога устанавливаются Верховным Советом и уточняются в случае изменения кадастровой оценки земли. Согласно Закону Украины "О Государственном бюджете Украины на 1995 год" ставки земельного налога, установленные Законом Украины "О плате за землю", увеличены в 20 раз. Например, минимальная ставка земельного налога возросла с 20 крб. за 1 га земли сельскохозяйственного назначения до 4 тыс. крб.

Льготы по плате за землю предоставляются местным органом власти отдельным категориям юридических лиц (учреждениям науки, культуры, просвещения и пр.), физических лиц (пенсионерам, инвалидам I и II групп, участникам Великой Отечественной войны и пр.) и в случае специфического состояния земельных участков (загрязненные земли, земли общего пользования, земли кладбищ и пр.). Фермерские хозяйства освобождаются от платы за землю на протяжении 3-х лет со времени передачи ее в собственность и предоставления в пользование.

Имущественные налоги, которые также относятся к прямым, должны взиматься с юридических (на имущество предприятий), физических (недвижимое имущество граждан), юридических и физических лиц (с собственников транспортных средств). Объектом налогообложения следует считать имущество, находящееся в собственности указанных лиц, а источником уплаты налогов - их доходы.

Налог на имущество предприятия по одному из предложенных вариантов предполагается взимать в размере 1 % годовых налогооблагаемой базы и 6 % для незавершенного строительства. Недвижимое имущество граждан предлагается облагать налогом по ставке 0,05 % его остаточной стоимости. Налог с собственников транспортных средств взимается в зависимости от вида транспортного средства. Ставки налога установлены в частях минимальной заработной платы в соответствии с Законом Украины "О налоге с собственников транспортных средств и других самоходных

машин и механизмов" с поправками, внесенными Законом Украины "О Государственном бюджете Украины на 1995 год". Например, ставка, налога (в частях необлагаемого минимума доходов граждан) с собственников легковых автомобилей мощностью двигателя до 70 лошадиных сил составляет 0,01.

Второй составляющей налоговой системы является, система непрямого налогообложения. В Украине применяются два вида непрямых налогов: *универсальные* и *специфические акцизы*, а также *пошлина*. С точки зрения выполнения фискальной функции они более эффективны, чем прямые, поскольку их база налогообложения менее чувствительна к изменениям тенденций экономического развития страны.

В соответствии с данными доходной части Государственного бюджета Украины на 1995 год наибольшую долю (14,3 %) в общем объеме бюджетных поступлений составляет **налог на добавленную стоимость (НДС)**, являющийся разновидностью универсальных акцизов. Этот налог довольно "молод", поскольку сформулирован и обоснован в 1954 г, французским экономистом М. Лоре. Однако в мировой практике он превратился в основной налог непрямого действия и заменил во многих странах менее эффективный налог с оборота. С налогом с оборота связано возникновение своеобразного кумулятивного эффекта, состоящего в том, что объект налогообложения содержит налоги, уплаченные на предыдущих этапах движения товара. не имеет этого недостатка, но оказывает значительное влияние на общий уровень цен, поскольку он включается в состав цены всех товаров и услуг и является регрессионным по отношению к малообеспеченным слоям населения.

В Украине НДС введен в 1992 г. Объектом налогообложения являются обороты по реализации товаров, работ, предоставлению услуг, кроме их реализации на экспорт. В связи с этим НДС имеет широкую базу налогообложения и обеспечивают стабильность поступления средств в государственный бюджет. Для исчисления НДС к обороту, который **включает** сумму уже уплаченного налога, сейчас используется ставка 16,67 %, а при включении НДС в цены реализованных товаров (работ, услуг) - 20 %. Однако в начале внедрения этого налога он должен был обеспечить доходы бюджета в том самом объеме, что и отмененные налоги с оборота и продажу действовавшие в 1991 г. Соответствующие ставки равнялись 21,875 и 28 %. На некоторое время в 1993 г. были введены современные ставки НДС. Однако в условиях огромного бюджетного дефицита их быстро упразднили, возвратившись к начальному уровню.

Порядок исчисления и уплаты НДС регламентируется сегодня Декретом Кабинета Министров Украины "О налоге на добавленную стоимость" от 26.12.1992 г. и некоторыми другими нормативными актами. Однако на рассмотрение Верховного Совета был представлен проект Закона Украины "О налоге на добавленную стоимость", который пока еще не принят.

У предпринимателей возникают значительные трудности при исчислении подлежащей, уплате суммы НДС, а особенно при определении налогооблагаемого оборота. Это может привести к значительным недоплатам, за которые налоговая

инспекция взыскивает не менее значительные штрафы.. Большой же перечень льгот по НДС объясняется тем, что этот налог взимается по унифицированной ставке, противоречащей мировой практике ее дифференциации. В связи с этим возникает проблема изменения размера ставки налога. Возможный вариант ее решения будет приведен после общего обзора налоговой - системы Украины.

(Окончание в следующем номере }