
КОНЦЕПЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ¹

Создание стратегической концепции налогообложения в Республике Беларусь предполагает также формирование национальной модели налогового регулирования и определение налоговой политики. Это связано с тем, что налоговая система под воздействием экономических, социальных, политических процессов, развивающихся в рамках национальной и мировой экономики, находится в состоянии постоянного реформирования. Отсюда возникает необходимость осуществления качественного анализа происходящих изменений, познания целостного механизма, регулирующего формирование, распределение и использование налогов на микро- и макроуровнях.

Построение национальной модели налогового регулирования входит в компетенцию деятельности правительства, которое, исходя из этапов экономического цикла и возникающих в связи с этим проблем, определяет концептуальную основу модели, осуществляет выбор совокупности организационно-правовых форм и методов управления налоговой деятельностью на микро-, макроуровнях и в международных экономических отношениях, разрабатывает налоговую политику и определяет механизм ее реализации, позволяющий осуществлять корректировку уровней, форм и методов налогового воздействия на экономику.

Представляется, что в переходный период национальная модель налогового регулирования в Республике Беларусь должна строиться на основе гибкого сочетания двух подходов: кейнсианского и монетаристского (экономики предложения). Выбор их должен находиться в прямой зависимости от этапа экономического цикла, в соответствии с которым налоговый механизм должен подключать те или иные формы и методы долго- и краткосрочного налогового воздействия.

В период долгосрочного спада промышленного производства, когда действует закон убывающей доходности, основу налогообложения должна формировать кейнсианская модель антициклического регулирования, предполагающая фискальный характер налоговой политики.

Налоговое регулирование должно быть направлено на расширение возможностей конкурентно-рыночного воздействия на экономические процессы. Правительство посредством налоговых изъятий должно осуществлять перераспределение национального дохода и финансировать инвестиции, государственные расходы для доведения совокупного спроса до уровня "полной" занятости.

Когда производство регрессирует, правительство должно основываться на прямой прогрессивной форме обложения. Это обусловлено тем, что прямое обложение, во-первых, позволит перенести основную тяжесть налогов на имущие социальные слои, а собираемые средства использовать для решения социально-экономических во-

Галина Александровна ШМАРЛОВСКАЯ, кандидат экономических наук, доцент, докторант Белгосэкономического университета.

¹ Продолжение. Начало см.: Вестник БГЭУ, № 1, 1995.

просов, во-вторых, обеспечить более равномерное распространение налоговых льгот, учитывающих платежеспособность различных слоев населения и домохозяйств.

Кроме этого, правительству необходимо нацеливать прямое обложение главным образом на стимулирование деловой активности, используя подоходные налоги и систему льгот. Фискальную роль прямые налоги должны выполнять в основном через обложение имущества и природных ресурсов. На реализацию фискальной функции нужно направлять и косвенное обложение с помощью акцизов, НДС и таможенных пошлин.

В период долгосрочного подъема экономики, когда начинает действовать закон возрастающей доходности, появляется необходимость в смене модели государственного воздействия. Представляется, что в этих условиях налоговое регулирование должно базироваться на монетаристской модели государственного воздействия, нацеленной на долгосрочный курс стимулирования и регулирования совокупного предложения, объемов капиталовложений и производства.

С тем, чтобы продлить период подъема, правительство должно способствовать повышению роли и расширению сферы негласной косвенной формы обложения. Это позволит, во-первых, по мере роста материальной обеспеченности широких слоев населения, расширить базу налогообложения; во-вторых, через механизм цен стимулировать производителей конкурентоспособной продукции и дифференцировать товаропроизводителей, выпускающих продукцию, которая не пользуется спросом.

Сужение сферы прямого обложения найдет выражение в снижении уровня подоходных налогов — особенно на высокие доходы — с целью поощрения частных сбережений и чистых прибылей, остающихся в распоряжении предпринимателей, в уменьшении прогрессивности налогообложения.

В периоды депрессии и оживления экономики должны подключаться соответственно: краткосрочная монетаристская модель регулирования, направленная на стимулирование инфляции с целью обеспечения перераспределения доходов, и краткосрочная кейнсианская модель, нацеленная на стимулирование инвестиционного спроса.

В этих условиях необходимо использовать главным образом краткосрочные налоговые инструменты — налоговые льготы и скидки, которые являются формой косвенного субсидирования. Для этого правительству потребуются разработать нормативные акты по введению их в действие, а при завершении периодов депрессии и оживления — о приостановке применения налоговых льгот и скидок.

В условиях, когда в Республике Беларусь будет функционировать рыночная система, располагающая развитыми рыночными институтами (частной собственностью, финансовым рынком, отлаженными налоговой и банковской системами) деятельность правительства будет основываться на преобладании монетаристской модели государственного регулирования.

Налоговый механизм будет направлен на раскрепощение рыночных сил, стимулирование развития рыночных механизмов саморегулирования, снижение роли налоговых регуляторов.

Либерализация налогового воздействия найдет воплощение в дальнейшей корректировке прямого и косвенного налогообложения, в повышении значимости региональных и местных систем налогообложения вследствие децентрализации бюджетной системы. Особый простор для рыночных регуляторов должен быть создан на микроуровне.

Реализация модели налогового регулирования в Республике Беларусь предполагает также использование конкретных методов воздействия на экономические процессы, выбор которых должен осуществляться с учетом решаемых социально-экономических проблем, позволяющих осуществить наиболее эффективный переход к рыночной экономике. Это прежде всего разгосударствление и приватизация, структурная перестройка, создание конкурентоспособного производства, преодоление инфляции, расширение инвестиционных процессов.

Базисной основой становления в Республике Беларусь модели социальноориентированной рыночной экономики должен выступать широкий плюрализм форм собственности. Это, в свою очередь, предполагает формирование субъектов собственности и осуществление структурной перестройки общественного производства, а также создание условий и механизмов для функционирования и рационального сочетания многообразных видов собственности, развития различных форм хозяйствования.

В создании основ рыночной системы главным является формирование многочисленных конкурирующих между собой субъектов собственности. Однако в республике по-прежнему сохраняется преобладание субъектов, представляющих государственную собственность. На начало 1994 г. доля предприятий государственной формы собственности составляла 81 %, негосударственных — 19 %, в том числе: арендных — 12,9 %, акционерных объединений — 1,9 %, коллективных предприятий — 2,6 %, общественных организаций — 0,4 %.

Ведущим инструментом государственного воздействия на процесс формирования субъектов собственности выступает разгосударствление и приватизация.

Представляется, что определенную роль в ускорении процесса приватизации и образовании новых субъектов собственности должно сыграть налоговое регулирование. При этом налоговое стимулирование, основанное на системе налоговых льгот и скидок, должно быть направлено как на образование новых форм хозяйствования (акционерных обществ, арендных предприятий и пр.), так и на развитие мелкого и среднего предпринимательства во всех отраслях экономики.

Вместе с тем налоговое регулирование может выступать также одним из механизмов, которые создают своеобразные предпосылки для разгосударствления и приватизации, образуют условия для функционирования многообразных видов собственности и развития на этой основе предпринимательства, являясь средством структурного преобразования производственного потенциала.

В этом аспекте налоговое воздействие должно применяться в направлениях стимулирования инвестиционной активности и роста доли накоплений в национальном доходе, а также для регулирования объемов капиталовложений отечественных предпринимателей и иностранных инвесторов.

Объективная необходимость налогового регулирования инвестиционной активности в Республике Беларусь диктуется сокращением государственной финансовой помощи предприятиям и недостатком их собственных денежных средств, структурными диспропорциями в экономике, необходимостью повышения конкурентоспособности производства, высокой степенью морального и физического износа основных производственных фондов, потребностями республики в определенных видах промышленной продукции, сырьевых и продовольственных то-

варах, в передовой технике и технологии, в развитии экспортной базы и сокращении нерационального импорта, а также необходимостью создания центров накопления инвестиционного капитала, не связанных с бюджетом, возникновением профессиональных посредников, специализирующихся на инвестировании. В конечном итоге — потребностью интегрирования республики в конкурентную мировую экономику.

Для республики необходима разработать программу мероприятий по налоговому регулированию инвестиционного процесса на микро- и макроуровнях по внешнеэкономической деятельности.

Правительство, манипулируя уровнем налоговых ставок, изменяя структуру налоговой системы, применяя налоговые льготы и скидки, может воздействовать на расширение инвестиционной базы предпринимателей и заинтересовывать их во вложении денежных средств в арендные, акционерные и частные предприятия, в развитие рискованного предпринимательства и в расширение экспортного производства; может сдерживать отток капитала за границу (а при необходимости стимулировать его), заинтересовывать иностранных инвесторов в размещении прямых и портфельных инвестиций.

На микроуровне задачей налогового регулирования инвестиционной активности должно стать стимулирование изменений внутриотраслевой структуры, совершенствование ассортимента состава продукции, внедрение высокоэффективных и быстрокупаемых инвестиционных проектов, увеличение капиталовложений в мелкий и средний, особенно венчурный, бизнес, размещение долговременных ценных бумаг.

Мне думается, что с этой целью необходимо использовать два вида налогов: на прибыль и на процентные доходы, извлекаемые инвесторами от операций с ценными бумагами. Они должны предусматривать манипулирование ставками данных налогов, применение различных систем взимания корпорационного налога, формирование резервных фондов и отчислений, остающихся в распоряжении предприятий длительное время.

Особая роль отводится (введению и исключению) системе налоговых льгот и скидок. Так, для поощрения деятельности мелкого и среднего бизнеса, целесообразно применение льготного прогрессивного подоходного обложения прибыли, учитывающего абсолютную величину их доходов, освобождение от уплаты налога на определенный промежуток времени. Для стимулирования инвесторов на долгосрочное финансирование проектов необходимо ввести налоговые льготы на весь инвестиционный период, освободить дивиденды, получаемые по данному проекту, от обложения на определенный промежуток времени.

Налоговое стимулирование отечественных инвесторов должно быть ориентировано на обеспечение собственных источников финансирования капиталовложений, формируемых на основе амортизационных отчислений и прибыли.

Однако в современных условиях, под воздействием таких причин как инфляция, массовые изменения оптовых цен на промышленную продукцию, учет основных фондов в различных ценах, переоценка основных фондов, затрудняется выполнение амортизацией ее воспроизводительной способности и осложняется возможность формирования инвестиционных средств за счет прибыли.

Применяемая сегодня налоговая система, как известно, также не стимулирует улучшение производственной деятельности предприятий

и обновление производства. В результате у предприятий формируется тенденция "проедания" средств, необходимых для воспроизводства основных фондов, которая угрожает производству развалом ее материальной базы.

Для восстановления роли амортизационных отчислений правомерно использование льготной системы ускоренной амортизации основных фондов. Введению ее должна предшествовать разработка современной классификации сроков амортизации фондов и оборудования, определение ее видов и методики оценки амортизационных отчислений, учитывающих переоценку основных фондов и инфляцию. Система ускоренной амортизации обязана создавать условия для заинтересованности инвесторов в модернизации действующих предприятий и строительстве новых.

Также с целью расширения производственного инвестирования особое внимание необходимо отвести налоговому стимулированию притока частных отечественных инвестиций в ценные бумаги.

Осуществление реструктурирования экономики в значительной степени будет зависеть от капиталовложений в развитие науки и техники. В связи с этим одним из направлений налогового регулирования должно быть стимулирование инвестиций в НИОКР.

Для этого целесообразно использовать манипулирование ставками налога на прибыль на определенное время и налоговые льготы. При этом нужно дифференцировать налоговые льготы по финансированию инновационной и инвестиционной деятельности. Инновационная деятельность связана с проведением НИОКР по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий, с повышением качества продукции, с новыми открытиями, научно-техническими решениями и с их внедрением. Поэтому налоговые льготы должны распространяться не просто на научно-технические разработки, а на фактические расходы по финансированию приоритетных направлений НТП, связанных с обеспечением технического перевооружения отраслей и производств на новый технический уровень. Аналогично налоговые льготы по инвестиционной деятельности необходимо предоставлять в случае фактического внедрения технологии и техники, доказавших свою эффективность.

Правительство может аккумулировать суммы, которые получены от предоставленных налоговых льгот, в централизованный инвестиционный фонд, используемый как источник ссуд, что выдаются под льготные проценты предприятиям, осваивающим новую технику и технологию.

На макроуровне налоговое регулирование инвестиционной активности должно быть ориентировано на совершенствование внешнеэкономической деятельности.

Важнейшим условием эффективного функционирования национального рыночного хозяйства и вхождения его в мировое является образование "открытой" экономической системы, предполагающей участие республики в международном разделении труда.

Процесс "раскрытия" национальной экономики включает создание комплексной программы всемерного содействия отечественному предпринимательству, направленной на либерализацию его внешнеэкономической деятельности и получение условий для развития процессов интернационализации и интеграции экономики республики в мировое хозяйство. Среди них особая роль должна быть отведена налоговому регулированию, нацеленному на стимулирование, во-первых, развития внешней торговли, вследствие воссоздания и расширения национального экспортного потенциала, во-вторых, экспорта капитала, в-третьих, привлечения иностранных инвестиций.

Экономика Беларуси по причине разделения труда, сложившегося в период функционирования СССР, носит ярко выраженный зависимый характер. Для нее показатели экспортно-импортных операций имеют первостепенное значение.

Вместе с тем действующее налоговое законодательство недостаточно нацелено на поощрение развития экспортного производства. Отсутствуют стабильные налоговые льготы для производителей конкурентоспособной продукции, высок совокупный уровень экспортных и импортных пошлин и пр.

Налоговое регулирование инвестиционной деятельности на внешнеэкономическом уровне должно быть направлено, в первую очередь, на стимулирование роста экспортного производства и расширение вывоза товаров и услуг, а также на совершенствование структуры экспорта в сторону готовой продукции, во-вторых, — на движение (экспорт, импорт) предпринимательского и ссудного капиталов, в-третьих, — на увеличение импорта таких товаров, которые, через насыщение внутреннего рынка и укрепление покупательной способности рубля, будут способствовать обеспечению благоприятного валютного курса, положительного торгового и платежного балансов.

Среди методов налогового воздействия приемлемы отмена НДС на экспортную продукцию, манипулирование и дифференцирование ставок налогов на прибыль, процентные доходы, таможенные пошлины. В то же время применяются системы налоговых льгот (включающие отсрочку), скидку от уплаты республиканских и местных налогов, освобождение от уплаты внутренних налогов на оборудование и материалы, используемые для экспортного производства, освобождение от уплаты пошлин при импорте оборудования, материалов и сырья для производства товаров на экспорт, беспошлинный режим внешнеторговых "свободных зон" и пр.

Одним из направлений налогового регулирования инвестиционной деятельности должно быть стимулирование экспорта капитала, который также является источником валютных поступлений.

Правительство может воздействовать на легитимный отток капитала, который представляет собой санкционирование инвестиций в экономику других стран. Они осуществляются в форме:

- создания совместных предприятий или дочерних фирм;
- приобретения доли в зарубежных предприятиях, ценных бумагах и земельных участках;
- вложения капиталов центрального и коммерческих банков, а также государственных и частных предприятий в депозиты банков зарубежных государств;

экспортной выручки коммерческих компаний.

Кроме этого правительство должно использовать налоги для сдерживания нелегитимного оттока капитала.

Возможность расширения производства и экспорта конкурентоспособной продукции обусловлены, во-первых, увеличением числа участников внешнеэкономической деятельности, в частности, развитием мелкого и среднего предпринимательства, акционерных обществ и других форм хозяйствования; во-вторых, размерами располагаемых инвестиций, в том числе иностранных.

Иностранные инвестиции, по мнению большинства ученых и практиков, должны сыграть особую роль в становлении и расширении инвестирования республиканского рынка.

Иностранные инвесторы способны:

- восполнить недостаток финансовых ресурсов, приток которых позволит расширить инновационные процессы;

ускорить создание новых рыночных организационно-экономических институтов и рыночной инфраструктуры;

открыть каналы для проникновения новейших мировых научно-технических достижений и технологий.

Иностранные инвестиции привнесут элементы частной собственности в "чистом" виде, что позволит быстрее ликвидировать разрыв с мировой экономикой, повысить степень адаптации национальных хозяйственных субъектов к развитым товарным отношениям, рационализировать их производственную деятельность в соответствии с потребностями мирового рынка.

Иностранные инвестиции для республики — это основной канал "открытия" национальной экономики, вариант приватизации государственной собственности.

Опыт развитых, особенно восточных, государств свидетельствует о том, что они активно использовали иностранный капитал в ходе создания основ и развития рыночной экономики.

Республика Беларусь представляет интерес для иностранных инвесторов в силу: мощного научно-технического потенциала; достаточно квалифицированных и низкооплачиваемых кадров; потенциальной емкости неосвоенного потребительского рынка; технологической связи предприятий различных отраслей, позволяющей получать готовую продукцию с минимальными затратами; приватизации наиболее совершенных и привлекательных предприятий военно-промышленного комплекса; предстоящей полосы банкротств убыточных предприятий, закупка которых с целью их закрытия выгодна для расширения сбыта импортируемой продукции. Спад производства в государствах Западной Европы также побуждает предпринимателей к поиску новых рынков сбыта, мест вложения капитала.

Правительством республики предпринимаются меры по созданию и расширению возможностей активного использования иностранных инвестиций.

Но действующая система льготного налогообложения не создает максимальной заинтересованности иностранных инвесторов во вложении капитала в экономику республики. Более того, существующий механизм налогообложения оказывает антистимулирующее воздействие на экономику. Это находит выражение в следующем:

стремление сохранить национальный режим хозяйствования для иностранных инвесторов сопровождается высоким совокупным уровнем экспортных и импортных пошлин, налогов, что практически вытесняет инвесторов;

нестабильность, непрерывное реформирование, непостоянность правового режима, частые изменения налоговых ставок и пошлин, пересмотр налоговых льгот не обеспечивают стабильности налоговой системы, не гарантируют сохранения налогового режима на период окупаемости инвестиций, чем создают высокую степень риска;

система льготного налогообложения не учитывает при инвестировании отрасль и вид производства, территориальное размещение, степень экспортной ориентации производства, объемы и сроки окупаемости инвестиций;

при приватизации для предприятий с иностранными инвесторами предусматривают введение льгот только с уровня участия 30% и более, чем дискриминируется вид портфельных инвестиций;

несовершенство налогового законодательства и различия уровней налоговых ставок в республике и других государствах делает невыгодным и рискованным репатриацию прибыли и капитала в экономику.

Данные негативные процессы, сдерживающие инвестиционную активность, усиливают нестабильность экономики и обуславливают необходи-

мость создания в республике надежного, мощного механизма, обеспечивающего улучшение инвестиционного климата.

При этом следует учитывать, что в мире идет острая конкурентная борьба за привлечение свободного капитала со стороны развивающихся государств, республик бывшего СССР, стран Восточной Европы. Поэтому необходима точно взвешенная политика не только по привлечению, но и использованию зарубежных финансовых средств.

Для расширения процесса иммиграции инвестиционного капитала в республику необходимо более полное использование льготного налогообложения прибыли, процентных доходов, НДС, таможенных пошлин, специальных норм амортизационных отчислений, инвестиционного кредита, стимулирования реинвестирования прибыли, которое ведет к ускорению ввоза капитала.

Необходимо отметить, что система налоговых льгот и привилегий является для юридических лиц своеобразным ориентиром при выборе сфер приложения капитала. В связи с этим налоговое стимулирование эффективного притока инвестиций, как отечественных, так и иностранных, должно быть четко ориентировано, а шкала налоговых льгот — дифференцирована с учетом определенных приоритетов. В качестве критериев могут быть использованы:

отрасль и вид производства с точки зрения их необходимости для развития всего национального потенциала и исключения нанесения экологического ущерба национальным интересам;

уровень применяемой техники и технологии, соответствующих новейшим научно-техническим достижениям;

степень экспортной ориентации производства;

объемы и срок окупаемости инвестиций;

преференции в отраслевой структуре иностранных вложений;

доля иностранного инвестора в общем объеме уставного фонда;

конкретная страна происхождения инвестируемого капитала;

вид инвестиций: привлечение реального (производительного) или портфельного (ссудного) капитала.

Таким образом, реализация национальной модели налогового регулирования предполагает использования различных форм и видов налогообложения, а также системы налоговых льгот.

Завершающим этапом государственного управления сферой налогообложения является формирование национальной налоговой политики. Реализация налоговой политики заключается в своевременном изменении функциональной направленности использования налогов в экономической системе, а также способов и форм организации налоговых отношений в соответствии с экономическими потребностями общества.

В переходный период содержание налоговой политики Республики Беларусь должно определяться налоговой стратегией, ориентированной на долгосрочное развитие макроэкономических процессов, обеспечивающих формирование конкурентоспособной рыночной экономики и вхождение республики в мировое хозяйство в качестве равноправного партнера.

Представляется, что в данный период налоговая политика должна быть дискреционной и базироваться на решениях правительства о манипулировании налоговыми ставками, льготами, структурой налогообложения и пр. Выбор данного механизма налогового воздействия объясняется тем, что в республике еще не функционируют все необходимые рыночные институты, конкуренция. Государство в значительной степени должно регулировать воспроизводственный процесс, совокупный спрос, объемы сбережений и т.д.

Основу налоговой политики Республики Беларусь должна составлять национальная модель налогового регулирования.

Кроме этого, формирование налоговой политики республики должно осуществляться с учетом определенных организационных принципов, обеспечивающих реализацию следующих положений:

1) создание стабильных и предсказуемых налоговых взаимоотношений между государством и налогоплательщиками вследствие устойчивого неизменного на определенный срок налогового законодательства;

2) усиление регулирующей и стимулирующей функций налогообложения;

3) построение многоуровневой налоговой системы, предполагающей разграничение республиканских и местных налогов;

4) учет территориальных интересов и нацеленность налоговых поступлений республиканского бюджета на обеспечение целевого финансирования приоритетных социально-экономических и структурно-воспроизводственных программ общегосударственной и общенациональной значимости, а местных бюджетов — на удовлетворение региональных потребностей;

5) создание гибкой и избирательной налоговой системы, предполагающей использование разнообразных форм и методов налогового регулирования, а также чувствительной к изменениям в формировании доходов и объектов налогообложения;

6) построение системы налоговых льгот в соответствии с приоритетами в развитии национальной экономики и с учетом подвижности экономической конъюнктуры; кратковременность применения льгот и скидок;

7) обеспечение достаточных поступлений в бюджеты, но достижение баланса между текущими фискальными потребностями бюджетов и стимулами к активной предпринимательской деятельности различных форм хозяйствования, эффективного использования ресурсного потенциала республики;

8) ориентация налогового регулирования на поддержание структурно-воспроизводственного равновесия; стимулирование развития экспортного потенциала и активизацию инвестиционной деятельности отечественных и иностранных инвесторов;

9) достижение взаимоувязки налогового регулирования с бюджетным, кредитно-денежным, внешнеэкономическим и социальным механизмами государственного воздействия;

10) обеспечение минимального вмешательства государства в лице налоговых органов в частную жизнь налогоплательщиков в процессе управления налогообложением;

11) использование мирового опыта.

Продуктивность проводимой налоговой политики зависит от ряда объективных и субъективных факторов. Среди объективных условий такие как, во-первых, разнообразие и уровень адаптированности применяемых форм, методов налогового регулирования к изменениям экономической конъюнктуры; во-вторых, достижение комплексного использования налогового, бюджетного, кредитно-денежного, внешнеэкономического и социального механизмов государственного регулирования в интегрированной экономической политике.

В то же время необходимо отметить, что степень эффективности, гибкости национальной налоговой политики будет предопределяться субъективными факторами: наличием сильной государственной власти в законодательной и исполнительной ветвях, уровнем организации и компетентности налоговых институтов регулирования.