

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА И ОБЩИЕ ПРОБЛЕМЫ ВЗИМАНИЯ В СТРАНАХ ЕС И РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Е.Ф. Киреева,

*доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой налогов и налогообложения
Белорусского государственного экономического университета*

Теория и история введения НДС

Важнейшим событием мировой практики налогообложения последней трети XX в. стало широкое распространение налога на добавленную стоимость (НДС), который приносит значительные доходы в бюджет государства. Данный налог называют наиболее эффективным нововведением в финансовой политике и практике последней трети XX в. Схема взимания налога на добавленную стоимость была предложена французским экономистом М. Лоре в 1954 г. Этот самый молодой из налогов, нетто-налог, благодаря своим универсальным чертам и преимуществам косвенного налогообложения, нашел широкое применение в налоговых системах многих государств мира, а возможность его унификации позволила положить его в основу налоговой гармонизации государств, объединяющихся в региональные экономические союзы.

Преимущества НДС выразились в том, что на сегодняшний день этот универсальный косвенный налог на потребление введен в 135 странах мира и очень популярен среди развивающихся и стран с переходной экономикой. Об этом свидетельствует опыт различных зарубежных стран: Индонезии, Южной Кореи, Новой Зеландии, Португалии, Туниса и др. В большинстве стран НДС обеспечивает от 12 до 30% стабильных доходов государственного бюджета. Эти доходы являются важным альтернативным источником поступлений от взимания прямых налогов, особенно в тех странах, где ограничены размеры налоговой базы подоходного налога с физических лиц, или в странах, для которых характерны неустойчивые доходы от

взимания налога на прибыль. В 80-х годах страны Америки, Африки и Юго-Восточной Азии вводят НДС в свои налоговые системы, 90-е годы – период его активного внедрения в налоговую практику стран Восточной Европы [2].

Отметим, что НДС применяют не все экономически развитые страны. Из крупных экономик в настоящее время НДС не применяется на федеральном уровне в США и Индии. Помимо этого, есть еще две группы государств, не взимающих НДС: первая – небольшие государства (со средней численностью населения в 27 млн, причем у половины стран оно менее 2 млн); вторая группа стран находится в основном в Северной Африке и на Ближнем Востоке и имеет значительные природные ресурсы. Однако несколько стран из этой категории в настоящее время также обсуждают введение НДС.

Чем же вызвано такое активное распространение этого косвенного налога в национальных налоговых системах? Для ответа на вопрос остановимся на сущности самого налога и механизме его изъятия, который при наличии определенных недостатков, присущих всем косвенным налогам, имеет свои существенные преимущества.

По своей природе НДС относится к группе универсальных косвенных налогов и включается в отпускную цену товаров, работ и услуг. НДС представляет собой изъятие в бюджет части прироста вновь созданной стоимости и охватывает не только внутренних и внешний товарооборот государства, но и произведенные работы и услуги.

Налогообложение добавленной стоимости – одна из наиболее важных форм косвенного налогообложения, которая обеспе-

чивает устойчивый источник поступлений в бюджет и одновременно предохраняет экономику от влияния колебаний в потреблении реализованных товаров. Однотипность в исчислении налога при любом обороте облегчает контроль за налогообложением, упрощает процедуру удержания налога.

Косвенные налоги также классифицируют как налоги на потребление. До введения НДС в эту категорию входили акцизы, налог с оборота и налог с продаж. В свою очередь, их можно разделить на две группы в зависимости от того, взимаются они на одном или на нескольких этапах в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг). К группе одноступенчатых налогов относятся акциз и налог с продаж, которые могут взиматься на уровне производителя, оптовой или розничной торговли. НДС и налог с оборота составляют группу многоступенчатых налогов, взимаемых на каждой стадии производства и реализации.

Многоступенчатый каскадный налог с оборота получил широкое распространение в годы первой мировой войны. Он применялся в ряде стран Европы, Латинской Америки, Африки и Азии. Налог с оборота взимался на каждой стадии движения товаров от производителя до конечного потребителя на основе стоимости валового оборота предприятия и приводил к необоснованному удорожанию товаров по мере прохождения ими всех этапов реализации. Чтобы снизить каскадный эффект налога, государства на первых этапах реализации устанавливали более низкий уровень налоговых ставок, чем на последующих.

Основным недостатком налога с оборота являлся его ярко выраженный каскадный эффект: чем больше этапов реализации проходил товар от производителя до конечного потребителя, тем большая сумма налога с оборота включалась в его стоимость. Поскольку сумма налога зависела не от вида товара, а от числа этапов реализации, то и доля налога в стоимости товара могла быть разной для одних и тех же товаров или одинаковой для разных товаров. При этом одним из самых сложных и трудоемких вопросов было определение размера налога в стоимости товара, прошедшего несколько этапов реализации.

Существовала еще одна немаловажная причина необходимости замены налога с оборота – расширение внешнеэкономической торговли. Обеспечение конкурентоспособности экспортных товаров на мировом рынке обычно достигается за счет более льготного режима налогообложения косвенными налогами отечественных производителей, работающих на экспорт. Если в национальной налоговой системе предпочтение отдается налогу с оборота, то достаточно сложно в стоимости экспортного товара определить величину налога. Поэтому государства на практике возмещали какую-то установленную фиксированную сумму, которая могла быть больше суммы налога (принимала форму субсидии) или меньше. В этом случае полной компенсации не происходило, а следовательно, экспорт частично облагался налогом. Проблемы в налогообложении возникали и при импорте товаров, который требовал введения импортных налогов, что приводило к двойному налогообложению и необходимости применения дополнительной процедуры зачета налогов, уплаченных при ввозе на таможенную территорию государства.

В отличие от многоступенчатого налога с оборота *налог с продаж* взимается однократно – на стадии производства, оптовой торговли или розничной торговли. Мировая практика налогообложения показала нецелесообразность его уплаты на уровне оптовой торговли или производства, так как такое налогообложение не обеспечивает основную функцию косвенных налогов как налогов на конечное потребление, создает проблемы в реальном секторе экономики – производстве, а также не включает сферу услуг и движение объектов интеллектуальной собственности.

Налог с продаж, взимаемый на стадии розничной торговли, охватывает продажу товаров (работ, услуг) конечным потребителям. Такой налог нейтрален по отношению к производству, имеет более широкую налоговую базу. Основной его недостаток заключается в том, что он не позволяет государству воздействовать на все стадии движения товара от производителя к конечному потребителю и налоговые платежи поступают в бюджет только на самой последней стадии движения товара.

Именно эти два последних налога в большинстве стран мира и заменил налог на добавленную стоимость, которым облагается реальный вклад каждого субъекта хозяйствования в процесс производства и реализации. Сумма налога является величиной, прямо пропорциональной стоимости, добавленной на каждой стадии продвижения товара от производителя до конечного потребителя, что обеспечивает реализацию такого порядка взимания налога, при котором любой из компонентов конечного продукта облагается налогом не более одного раза. Налог собирается в виде последовательных платежей, но его общая сумма оказывается такой же, как если бы это был одноступенчатый налог с розничных продаж.

Мировая практика разработала различные способы исчисления и обложения добавленной стоимости. Применяются следующие методы: прямой аддитивный метод, косвенный аддитивный метод, метод прямого вычитания или косвенного вычитания. Самым распространенным является четвертый – метод косвенного вычитания, или зачетный (инвойсный, или счет-фактурный) метод по счетам, получивший такое название из-за возможности учесть ранее уплаченную сумму налога (зачесть ее) и от названия основного платежного документа, сопровождающего и подтверждающего процесс реализации и, как следствие, возникновение налогового обязательства – инвойса (счет-фактуры). Этому методу свойственны контрольные функции, которые выступают как средство противодействия уклонению от уплаты налога. При расчете суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан подтвердить сумму НДС к возмещению документально. Таким образом, вся цепочка контрагентов, участвующих в реализации товара или производстве продукции, заинтересована в реальном отражении стоимости товара и правильности исчисления налога.

НДС, сохраняя достоинства других косвенных налогов с точки зрения фискальной, не имеет их главных недостатков. Среди причин, обуславливающих целесообразность введения НДС в налоговую систему стран с трансформационной экономикой, необходимо акцентировать внимание на следующих.

1. НДС, как и налог с оборота, взимается многократно на каждой стадии производства и обращения, поэтому сумма налога начинает поступать в бюджет государства задолго до того, как товар дойдет до конечного потребителя. Это позволяет государству оказывать воздействие на все стадии производства и обращения товара и иметь стабильный источник доходов.

2. Преимуществом НДС является широта налоговой базы, и введение налога не может привести к резким структурным изменениям в экономике страны, поскольку объектом обложения выступают операции по реализации *всех* товаров (работ, услуг) *у всей совокупности налогоплательщиков*.

3. Для НДС характерна фискальная продуктивность, связанная с ростом потребления и инфляцией. Постоянный рост доходов бюджета за счет НДС может быть обеспечен при росте жизненного уровня населения и его численности, что приводит к росту потребления товаров (работ, услуг) и, следовательно, к увеличению расходов на это потребление.

4. Сумма налога зависит только от реального вклада экономических субъектов в стоимость конечного продукта, что позволяет обеспечить равенство в налогообложении каждого контрагента, участвующего в производстве или потреблении товара.

5. Важное свойство налога – его возможная нейтральность по отношению к хозяйствующим субъектам различных отраслей и сфер деятельности. Налог является нейтральным по отношению к налогоплательщику, но не по отношению к конечному потребителю. Чтобы налог не отвлекал у производителя благ или у продавца денежные средства из оборота, необходимо обеспечить своевременный возврат тех сумм НДС, которые были уплачены налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг).

6. К достоинствам НДС относится выгода для налогоплательщика, возникающая в результате увеличения той денежной суммы, которую он получает от покупателей товаров (работ, услуг). Эта выгода тем больше, чем продолжительнее период между фактическим поступлением налоговых платежей на счет производителя или продавца и сроком их перечисления в бюджет. Так как эти

сроки не совпадают, то у производителя имеется возможность временно на безвозмездной основе распоряжаться денежными средствами в течение некоторого периода.

7. В качестве преимуществ НДС следует отметить и высокоэффективность его налогового администрирования, сложность для конечного плательщика налога уклониться от уплаты. В случае взимания НДС потребитель товара уплачивает сумму налога в момент приобретения товара. Следовательно, налог уплачивается только с той части дохода, которая тратится на потребление, но не взимается со сберегаемой части дохода.

В то же время, несмотря на неоспоримые преимущества перед другими косвенными налогами, НДС сталкивается и с собственными проблемами: регрессивность и сложность администрирования. Основным недостатком НДС заключается в регрессивном характере, так как тяжесть обложения налогом обратно пропорциональна размеру дохода: чем меньше доход, тем большая часть его направляется на потребление. Регрессивность налога может быть нейтрализована путем применения пониженных ставок налогообложения на социально значимые товары и услуги либо повышенных – на предметы роскоши, введением прогрессивных подоходных налогов с высоким порогом необлагаемого минимума, установлением высоких ставок имущественных налогов для обеспеченных граждан и др.

НДС в Европейском союзе: практика применения, проблемы гармонизации

70-е годы XX в. – период распространения НДС в ряде государств Западной Европы. С 1967 г. НДС был утвержден в качестве основного для стран-членов ЕС.

Этому в значительной мере способствовало принятие ЕС Шестой директивы об унификации правовых норм, которая определила необходимость введения НДС с целью устранения различий в функционировании косвенных налогов и возникающих в связи с этим сложностей товарообмена в рамках ЕС. Для стран, желающих вступить в ЕС, наличие действующей системы НДС стало необходимым условием.

В соответствии со ст. 12(3) Шестой директивы (в редакции 1977 г.), стандартная

налоговая ставка устанавливалась каждым государством-членом в виде процента с налогооблагаемой суммы. Затем в результате работы по сближению ставок НДС государств-членов было принято решение, которое определяло, что с 1 января 1993 г. страны должны ориентироваться на нормативную ставку в размере 15% [3]. Была предусмотрена возможность введения сниженных ставок НДС, но не менее 5%, в отношении: а) поставок газа и электричества; б) поставок медикаментов и медицинского оборудования; в) услуг, оказываемых писателями, композиторами и т. д.; г) услуг, оказываемых в связи со спортивными мероприятиями; д) услуг в рамках программ по социальной политике. Закрепив, таким образом, общее правило, призванное гармонизировать нормы национальных налоговых законов, Директива сохранила право государств-членов применять на своей территории ставки НДС ниже установленных, если таковые действовали на 1 января 1991 г.

При этом государства должны были, принимая необходимые меры, обеспечить выполнение своих финансовых обязательств по системе собственных ресурсов ЕС. Такой подход свидетельствует о противоречивости процесса создания единого правового механизма регулирования НДС, поскольку учесть в полной мере интересы и особенности позиций всех государств в универсальном правовом акте, которым является Шестая директива, крайне сложно. Налоговая ставка представляет собой тот элемент налога, который наиболее подвержен конъюнктурным колебаниям экономической политики государств, и страны-члены относятся особенно осторожно к расширению прав Сообщества по этому аспекту налоговой политики. Несмотря на то, что применение различных ставок создает дополнительные сложности в учете и, как следствие, проблемы при налоговом администрировании, практически все страны ЕС даже сегодня (за исключением Дании и Словакии) используют несколько ставок налога (табл. 1).

Общий уровень налогового изъятия НДС в странах ЕС составляет от 6,3% к ВВП в Германии до 12,5% к ВВП в Болгарии. При среднем уровне налоговой нагрузки в ЕС около 40% изъятия (с учетом социальных

Общий уровень налогообложения НДС и ставки НДС в странах ЕС в 2006 г.

Страна	Уровень изъятия, % к ВВП	Ставка, %			
		стандартная	минимальная	суперминимальная	пониженная
Бельгия	7,1	21	6	-	12
Болгария	12,5	20	7	-	-
Чехия	6,6	19	5	-	-
Дания	10,0	25	-	-	-
Германия	6,3	16	7	-	-
Эстония	9,2	18	5	-	-
Ирландия	7,9	21	13,5	4,4	13,5
Греция	7,1	19	9	4,5	-
Испания	6,4	16	7	4	-
Франция	7,3	19,6	5,5	2,1	-
Италия	6,3	20	10	4	-
Кипр	10,4	15	5 и 8	-	-
Латвия	8,0	18	5	-	-
Литва	7,7	18	5 и 9	-	-
Люксембург	5,5	15	6	3	12
Венгрия	7,6	20	5	-	-
Мальта	8,1	18	5	-	-
Нидерланды	7,5	19	6	-	-
Австрия	7,7	20	10	-	12
Польша	8,1	22	7	3	-
Португалия	8,9	21	5 и 12	-	-
Румыния	7,9	19	9	-	-
Словения	8,7	20	8,5	-	-
Словакия	7,4	19	-	-	-
Финляндия	8,7	22	8 и 17	-	-
Швеция	9,1	25	6 и 12	-	-
Великобритания	6,7	17	5,5	-	-

Источник. Составлено по данным [7; 11].

фондов) НДС занимает существенную долю в налоговых доходах: от 15% в Италии до 30% в Эстонии, что, несомненно, подтверждает значимость этого налога во всех странах ЕС [11].

Налоговые льготы выражаются в установлении пониженной ставки или в полном освобождении от налога. При этом освобождению от налога подлежит лишь добавленная стоимость на стадии перехода товара (услуги) к конечному потребителю. Налоговым льготам в законодательстве ЕС отведено несколько статей.

Льготы различаются на основе принципа места назначения товара, т. е. в зависимости от того, имеет ли место сделка на территории государства или выходит за ее пределы. В соответствии с этим предусматривается:

- освобождение от НДС без права на возмещение (без права на вычет). Эта норма действует в отношении сделок, осуществляемых в пределах территории страны;

- освобождение от НДС с правом на возмещение (с правом на вычет). Такой порядок установлен в отношении сделок по импорту, экспорту и международным перевозкам товаров.

Сделки в пределах территории страны, в отношении которых предусмотрены льготы по НДС, разделены на две группы:

- сделки, осуществляемые в публичных интересах. К ним относятся

а) оказание почтовых услуг;

б) медицинское, включая больничное, обслуживание и связанная с ним деятельность, предпринимаемая организациями, функционирование которых регулируется публичным правом;

в) оказание услуг и поставка товаров, тесно связанных с работой по социальному обеспечению, охране детей и молодежи, школьному и университетскому образованию, по профессиональной подготовке и переподготовке;

г) определенные услуги, непосредственно связанные со спортом или физическим воспитанием, оказываемые общественными организациями лицам, занимающимся спортом или принимающим участие в физическом воспитании;

д) определенные услуги в сфере культуры, а также товары, непосредственно с ними связанные, предоставляемые органами, деятельность которых регулируется публичным правом, либо другими культурными организациями, признанными заинтересованным государством-членом;

е) деятельность государственного радио и телевидения некоммерческого характера и некоторые другие виды услуг;

• другие виды сделок, в частности по страхованию и перестрахованию, лизинг и сдача внаем недвижимости, банковские и финансовые сделки и т. д.

Льготы по НДС в форме освобождения с правом на вычет предусматриваются в отношении следующих *видов сделок по импорту*:

а) окончательный ввоз товаров, поставка которых налогооблагаемым лицом при всех обстоятельствах была бы освобождена от налогообложения в пределах страны;

б) окончательный импорт товаров, соответствующих требованиям для освобождения от таможенных пошлин, помимо указанных в Едином таможенном тарифе. При этом государства-члены имеют право не освобождать от уплаты налога, если льгота может привести к серьезным изменениям в условиях конкуренции на внутреннем рынке;

в) вторичный импорт (рсимпорт), осуществляемый лицом в отношении экспортированных им товаров, если они соответствуют требованиям для освобождения от таможенных пошлин;

г) ввоз товаров в соответствии с дипломатическими и консульскими соглашениями, если товары соответствуют требованиям для освобождения от таможенных пошлин;

д) ввоз товаров международными организациями, признанными таковыми государственными органами власти страны пребывания, а также их сотрудниками в пределах и в соответствии с условиями, определенными в международных конвенциях, учреждающих эти организации;

е) ввоз товаров на территорию государств-членов, являющихся участниками Североатлантического договора, вооруженными силами других государств-участников этого Договора, для использования вооруженными силами или гражданским персоналом, сопровождающим их, либо для снабжения столовых или военных магазинов, если такие силы принимают участие в совместных действиях оборонительного характера;

ж) ввоз в порты морскими рыболовецкими предприятиями своих уловов, не переработанных или прошедших обработку для продажи, но до момента поставки;

з) оказание услуг, связанных с ввозом товаров, если стоимость таких услуг включена в налогооблагаемую сумму;

и) ввоз золота центральными банками.

Освобождение от НДС с правом на возмещение предусматривается в отношении следующих *сделок по экспорту*:

а) поставка товаров, отгружаемых или доставляемых к месту назначения за пределами территории Сообществ продавцом или от его имени;

б) поставка товаров, отгружаемых или доставляемых к месту назначения за пределами территории Сообществ покупателем или от его имени, если покупатель не зарегистрирован на данной территории, за исключением товаров, транспортируемых самим покупателем для оборудования, заправки и снабжения прогулочных судов и частных самолетов либо любых других транспортных средств, используемых в личных целях;

в) поставка товаров, перевозимых в личном багаже путешественников;

г) поставка товаров для заправки и снабжения морских судов, используемых в открытом море для коммерческой и промышленной деятельности; для спасательных работ и оказания помощи на море; для военных судов, покидающих страну и направляющихся в иностранные порты или на якорные стоянки;

д) предоставление, модификация, ремонт, техническое обслуживание, фрахт морских судов, упомянутых в предыдущем пункте;

е) предоставление, модификация, ремонт, содержание, техническое обслуживание, аренда воздушных судов, используемых в коммерческих целях, в основном на международных линиях;

ж) поставка товаров международным организациям, а также в соответствии с дипломатическими и консульскими соглашениями, Договором по НАТО;

з) поставка золота в центральные банки;

и) поставка товаров и предоставление услуг в связи с гуманитарной, благотворительной и образовательной деятельностью вне Сообществ.

Базовые элементы налогообложения НДС: плательщики, объект, порядок исчисления и механизм зачета и др. также в большей или меньшей степени прошли определенные процедуры согласования национальных налоговых законодательств на предмет их унификации в рамках ЕС.

Применение НДС в Республике Беларусь

Введение НДС в налоговую систему Республики Беларусь в 1992 г. объясняется открытостью национальной экономики, ориентацией внешнеэкономических связей на страны, применяющие этот тип косвенного налогообложения, известными преимуществами НДС перед другими налогами на потребление и необходимостью иметь стабильный фискальный источник доходов бюджета.

Применение нового косвенного налога, НДС, предусматривало отмену налога с оборота, ориентированного на использование фиксированных розничных и оптовых цен и их государственного регулирования.

В табл. 2 представлена переходная ситуация изменения косвенных налогов при введении НДС.

Механизм исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость методом прямого вычитания в Республике Беларусь на начальном этапе существенно отличался от общеевропейских, а также модели НДС, приня-

той в странах СНГ. Необходимость этого объяснялась сложившейся экономической ситуацией и предполагала более щадящие условия налогообложения для белорусских субъектов хозяйствования, создающих материальную и энергоемкую продукцию. Использование собственной методики расчета НДС создало определенные проблемы в налогообложении внешнеэкономической деятельности. Практически до 2000 г. в республике действовало два метода исчисления налога на добавленную стоимость: метод прямого счета – для внутриреспубликанского оборота и обложение таможенной стоимости импортируемых товаров. Ситуация налогообложения во внешнеэкономическом обороте усложнялась тем, что отдельные страны СНГ в одностороннем порядке или путем подписания двусторонних договоров стали применять наиболее приемлемый в международной торговле принцип налогообложения косвенными налогами по принципу страны назначения. Переход на зачетный метод исчисления НДС в 2000 г. и принцип страны назначения с основным торговым партнером – Российской Федерацией в 2005 г. явился основным моментом реструктуризации налоговой системы в Республике Беларусь.

Налоговая практика в последние годы шла по пути изменения правил начисления и уплаты НДС. Однако необходимо отметить, что преимуществами НДС можно воспользоваться при применении «классического» варианта НДС со всеми присущими ему характеристиками: изъятием из базы налогообложения приобретения капитала и промежуточных товаров, использованием единой ставки с редкими освобождениями, нулевой ставки на экспортируемые товары и распространением налога на розничную торговлю.

Таблица 2

Расчетные показатели по косвенным налогам госбюджета Республики Беларусь на 1992 г.

Доходы	1991 г.		1992 г.	
	млн руб.	% в общей сумме	млн руб.	% в общей сумме
Налог с оборота	7563,0	26,7	-	-
Акцизы	-	-	14148,6	15,5
НДС	-	-	35933,3	39,3
Налог с продаж	1122,9	4,0	-	-
Налог на топливо	-	-	1019,2	1,1

Источник. Составлено по данным [1].

В качестве наиболее позитивных мероприятий по совершенствованию белорусского НДС следует отметить: сокращение количества авансовых платежей и налоговых регистров (книги покупок), исключение из объекта обложения непроемительных расходов, расширение спектра налоговых вычетов, в частности при приобретении основных средств, возмещение полностью нулевой ставки НДС экспортерам и другие меры, направленные на совершенствование механизма исчисления налога.

Отдельные мероприятия, направленные в первую очередь на упрощение порядка исчисления НДС, имели не менее существенный вторичный эффект. Так, общий порядок применения налоговых вычетов при осуществлении капитального строительства (возможность зачета НДС по поставленным для осуществления строительства товарам, работам и услугам в текущем режиме до срока введения капитального строительства) явился достаточно серьезным стимулом для осуществления инвестиций. Упрощение налогообложения индивидуальных предпринимателей, предусматривавшее отмену обязательства по уплате НДС с тех предпринимателей, которые по незнанию выставляли в счетах и платежных документах суммы налога, не являясь плательщиками НДС, сократило количество административных и финансовых нарушений в сфере малого бизнеса, упростило процедуру налоговых проверок.

Оценивая предпринятые меры по упрощению процедуры исчисления и уплаты НДС, следует отметить, что результатом их эффективности будут не снижающиеся фискальный и экономический эффекты, сокра-

щение расходов на налоговое администрирование со стороны государства, трудозатрат плательщика и его финансовых рисков. Фискальный эффект уже достигнут, об этом достаточно красноречиво свидетельствуют цифры, отражающие объем налоговых поступлений от НДС в доходах бюджета. В течение всего периода действия НДС являлся основным бюджетообразующим налогом (табл. 3). Как видим, проводимые изменения в области НДС не уменьшили его фискального значения: этот косвенный налог остается по-прежнему основным в доходах консолидированного бюджета, и общее снижение налоговой нагрузки не предусматривает уменьшения его доли в ВВП.

Вопрос о достижении экономического эффекта от использования всех преимуществ этого универсального налога, и в первую очередь нейтральности ко всем плательщикам и секторам производства, а также отсутствия инфляционного воздействия остается, на наш взгляд, открытым. Очевидно, что такое положение вызвано наличием в национальной системе налогообложения косвенных оборотных налогов: налога с продаж и республиканского сбора в фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки. И хотя данная проблема не является новой, отмена этих платежей активно обсуждается белорусской наукой, происходят определенные позитивные сдвиги по сокращению косвенных налогов (ежегодное поэтапное уменьшение ставок целевых фондов). Мировая практика подтверждает аксиому: получить все преимущества и уменьшить все недостатки НДС можно только при его применении

Таблица 3

Динамика налоговых доходов и НДС в Республике Беларусь в 2004–2009 гг.

Доходы	2004 г.		2005 г.		2006 г.		2007 г.		2008 г., ожидаемое исполнение		2009 г., проект	
	в общей сумме	% к ВВП	в общей сумме	% к ВВП	в общей сумме	% к ВВП	в общей сумме	% к ВВП	в общей сумме	% к ВВП	в общей сумме	% к ВВП
Налоговые доходы	71,69	32,02	73,09	33,24	71,91	31,59	71,25	35,63	72,25	36,51	71,15	33,37
Налог на добавленную стоимость	17,45	7,80	18,75	8,69	20,49	9,0	18,04	9,02	18,23	9,21	19,84	9,31

Источник. Составлено по данным [4].

с отменой прочих косвенных налогов, имеющих каскадный эффект.

Экономический эффект от принимаемых решений в области совершенствования практики исчисления любого налогового платежа зависит также от налаженного механизма налогового администрирования. В последнее время совершенствованию налогового администрирования уделяется много внимания в странах, активно проводящих фискальные реформы (например, в России), и его уровень считается одним из параметров обеспечения эффективности налоговой системы⁷.

Направлением налогового администрирования НДС, применяемым в международной практике, для белорусской организации налогообложения может быть введение системы регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС. Такая система предполагает, что организации и индивидуальные предприниматели не будут по умолчанию признаваться налогоплательщиками НДС с момента государственной регистрации. Создается отдельный реестр регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС, в рамках которой будут присваиваться отдельные идентификационные номера налогоплательщиков НДС, в обязательном порядке указываемые в счете-фактуре и прочих платежных и расчетных документах. При этом реестр налогоплательщиков НДС будет открытым и публичным и размещен в сети Интернет. Предполагается, что введение специальной регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС позволит предотвратить возникновение случаев, когда в результате налоговой проверки выявляется факт предъявления покупателю лицом, не являющимся налогоплательщиком (освобожденным от налогообложения), налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), а налоговые органы отказывают покупателю в праве на применение соответствующего налогового вычета.

Следующим шагом в области совершенствования налогового администрирования НДС должно стать, на наш взгляд, внедре-

ние современных автоматизированных методов налогового контроля и отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок, обеспечивающих мониторинг и анализ операций по реализации налогооблагаемых товаров (работ, услуг) зарегистрированными налогоплательщиками НДС. При этом необходимо обеспечить налоговые органы информацией о внешнеэкономических сделках, а также осуществлять более оперативный и эффективный обмен информационными потоками с банками.

Проблема снижения трудозатрат налогоплательщика и расходов на налоговое администрирование государства, как вроде бы ни парадоксально, имеет общую основу. Чем проще, прозрачнее механизм исчисления, уплаты и предоставления налоговой документации для субъектов хозяйствования и, как следствие, его затраты, тем ниже расходы государства на контроль НДС. С этой целью немаловажной представляется оптимизация существующего перечня операций, подлежащих освобождению от налогообложения налогом на добавленную стоимость, для чего необходимо проведение анализа эффективности использования существующего перечня операций, их влияния на экономические процессы, а также изучение опыта зарубежных стран в этой области. Одной из существующих проблем является отсутствие четких требований к учетной политике для целей налогообложения. Это приводит к росту издержек налогоплательщика, связанных с соблюдением налогового законодательства; соответственно, степень его соблюдения снижается. В связи со сказанным представляется необходимым систематизировать требования к налоговой политике организаций путем внесения в Налоговый кодекс единых общих требований к налоговой политике (в том числе и по установлению, изменению, дополнению, смене методов учета и т. д.).

Следует также поддерживать стабильность налогового законодательства, которая является важнейшим фактором в обеспечении эффективности применения НДС в национальной налоговой системе. Известно, что каждая налоговая новация, корректирующая базу налогообложения или привлекающая дополнительных субъектов хозяйствования в качестве плательщиков НДС, приводит, как

⁷ На необходимость наряду с общим изменением налоговой политики принятия мер по повышению эффективности налогового администрирования и укреплению налоговой дисциплины неоднократно указывали эксперты МВФ и OECD [5; 6; 8; 9].

правило, не к позитивному фискальному эффекту, обеспеченному реальной добавленной стоимостью, а к увеличению финансовых расходов плательщиков и затрат на налоговое администрирование.

Современная экономическая ситуация в республике, усложненная проблемами мирового финансового кризиса, требует более четкого определения налоговой политики, направленной на устранение его последствий и стабилизацию экономики. К сожалению, предпринимаемые в этой области шаги сконцентрированы, в основном, в области монетарной политики и не учитывают возможностей фискальных инструментов и их воздействия на реальный сектор экономики. Немаловажным представляется сегодня как продолжение общего курса налоговой политики, направленной на снижение налоговой нагрузки и упрощение налоговой системы, так и выработка необходимых мер, поддерживающих отечественных товаропроизводителей, стимулирование инновационной составляющей национальной экономики как наиболее конкурентоспособного сектора, привлечение инвестиций и поддержание уровня жизни населения.

Таким образом, проведенный анализ подтверждает, что наиболее актуальным на сегодняшний день является процесс совершенствования основного бюджетообразующего налога – НДС, оказывающего существенное влияние практически на все сферы хозяйствования, потребления и инвестирования. Требуются изменения как в области

методологии налогообложения отдельных отраслей экономики и сфер хозяйственной деятельности, так и в области реального снижения налоговой нагрузки, обоснования льгот, совершенствования налогового администрирования. И внесенные автором предложения могут способствовать этим важным процессам.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Куреева Е.Ф.* Формирование налоговых пространств в условиях экономической интеграции: моногр. Минск: БГЭУ, 2002.
2. *Куреров И.И.* Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М.: Центр ЮрифоР, 2003.
3. *Толстомятенко Г.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Инфра-М; Норма, 2001 г.
4. *Проекты бюджетов Республики Беларусь 2004–2009 гг.*
5. *Bond E.* Optimal tax and tariff policies with tax credit // J. of international economics. 1999. Vol. 68. № 30.
6. *Burgess R.* Taxation and development / R. Burgess, N. Stern // J. of economic literature. 1997. Vol. 70. № 29.
7. *Economy and finance Collection: Statistical books / European Communities, 2007.*
8. *Evans A.A.* Textbook on EU Law. Oxford: Oxford University Press, 1998. Vol. 128.
9. *Tanzi V.* Economic policy & equity / V. Tanzi, Chu Ke-young, G. Sanjeev. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1999.
10. *Tanzi V.* Fiscal policy and economic reform / V. Tanzi, T. Ter-Minassian. London: Routledge, 1997.
11. http://ec.europa.eu/taxation_customs



Материал поступил 28.01 2009 г.