

Налоговая унификация является естественным следствием интеграционных процессов, происходящих в экономике региональных объединений. Наиболее последовательно на территории СНГ она осуществляется в экономическом союзе «Российская Федерация/ Республика Беларусь».

В то же время национальные налоговые системы обеих стран далеки от совершенства, изобилуют неэффективными налоговыми формами и дополнительными «неналоговыми» изъятиями — отчислениями в государственные целевые фонды, индивидуальными льготами и преференциями, не приносящими должного экономического эффекта. В связи с этим налоговая унификация должна базироваться на научно обоснованной оценке эффективности и адаптивности налоговых систем стран-участниц.

Предложенные статьи являются взглядом авторов на налоговые системы, действующие в их странах, на возможности их совершенствования и использования позитивного опыта при организации налогового механизма, функционирующего в пределах единого экономического пространства союза.

Работы выполнены в рамках научного исследования, проводимого совместно российскими и белорусскими коллективами ученых по теме «Налоговое регулирование в условиях экономической интеграции (Российская Федерация/Республика Беларусь) при финансовой поддержке Белорусского гуманитарного научного фонда и аналогичного в России.

Основные тенденции в развитии НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ Республики Беларусь

Елена КИРЕЕВА,
докторант кафедры финансов БГЭУ

В течение минувшего года налоговая система Республики Беларусь претерпела ряд существенных изменений, выразившихся в эволюционных преобразованиях действующих налогов.

На сегодняшний день наша страна обладает типовым перечнем налогов, формирующих налоговую систему, и уже достаточно четко определяются приоритеты направления ее реформирования и совершенствования. На основании изменений 2000 г. и основных направлений бюджетно-налоговой политики,

определенной в Законе «О бюджете Республики Беларусь на 2001 г.», можно проанализировать осуществленные преобразования и оценить ближайшую перспективу.

1. Основным направлением совершенствования системы налогообложения республики стало снижение налоговой нагрузки, которая может осуществляться различными путями: снижением налоговых ставок, реструктуризацией налогообложения отдельных групп и видов деятельности, уменьшением количества налогов, изменением базы налогообложения, сокращением целевых платежей и сборов и т.п.

В течение минувшего года налоговые ставки не претерпели существенных изменений. Предположительно общая нагрузка на налогоплательщика должна была сократиться за счет объединения и унификации облагаемой базы по ряду платежей в государственные целевые фонды как общереспубликанского, так и местного значения. Такая же тенденция просматривается и в нынешнем году, где объединение чрезвычайного (чернобыльского) налога с отчислениями в фонд занятости, дорожного с отчислениями в сельскохозяйственные фонды и фонды, направляемые на реконструкцию и строительство жилья, позволит унифицировать

учет, избежать разночтений при исчислении каждого платежа и тем самым упростить механизм исчисления и изъятия налогов, сократить время расчетов по каждому поступлению, упорядочить ценообразование. В то же время объединение разрозненных целевых фондов не сокращает налоговую нагрузку, так как ставки объединенных отчислений не устанавливаются меньше ранее действующих, а перенос базы налогообложения и источника изъятия (как, например, по отчислениям в дорожный фонд из себестоимости — на выручку от реализации продукции) приводит к росту ценового фактора. По-прежнему не представляется научно обоснованным процесс принятия решения по поводу введения как на местном, так и на республиканском уровнях новых видов отчислений в государственные бюджетные и внебюджетные фонды. И если на уровне налогов действует ряд инструментов, устанавливающих законодательный подход к введению и отмене налогов, предоставлению льгот и применению финансовых санкций, то правовое поле в части разного вида отчислений заполнено только Законом «О бюджетной системе Республики Беларусь» и ежегодными законами о бюджете республики на очередной год. Представляется объективной необходимостью регулирования правовых отношений, возникающих при установлении, изменении, отмене различных платежей, применении льгот и санкций. Также должна быть определена программа, предусматривающая наряду с налоговой политикой целевых платежей, необходимость их введения, экономическое обоснование базы обложения и величины общей нагрузки. Введение целевых фондов не должно

идти вразрез с общей налоговой политикой, с этой точки зрения должна проводиться развернутая оценка влияния на экономические процессы каждого платежа, необходимо анализировать последствия их введения и применения.

И если налоговая политика в последние годы переориентируется от фискализации налоговых инструментов на регулирование общехозяйственных процессов, то и политика образования бюджетных фондов не должна преследовать сиюминутную цель — получение целевых доходов, а также использовать эти платежи и сборы в рамках экономических регуляторов.

Поэтому, на наш взгляд, упорядочение бюджетных отношений в части создания государственных целевых фондов является первоочередной задачей налогового законодательства, позволяющей снизить общую нагрузку на налогоплательщика во всех отраслях экономики.

2. Переориентация налоговой политики на активное применение налоговых инструментов в области государственного регулирования также ставит ряд актуальнейших задач. Налоги и налоговая политика относятся к категории тех основных экономических рычагов, через которые государство определяет такие важнейшие параметры экономического развития, как уровень и динамику производства и потребления, инвестиций и экспорта, и на этой основе строит взаимоотношения с предприятиями и населением, проводит эффективную внешнеэкономическую политику в области продвижения отечественной продукции на зарубежные рынки и привлечения иностранных капиталов.

В связи с этим в качестве основной проблемы, на которую необходимо обратить тщательное внимание при определении государственной и соответствующей налоговой политики, является проблема осуществления научно обоснованного процесса налогового планирования. Отход от административно-командной системы в экономике и попытки внедрить рыночные инструменты хозяйствования, к сожалению, оставили налоговое планирование в стороне от хозяйственных и экономических реформ. Это привело к тому, что налоговое планирование стало сводиться практически к арифметическому подсчету ожидаемых поступлений исходя из уровня налоговой ставки и предполагаемой налоговой базы. В то же время налоговое планирование и прогнозирование представляют собой особые элементы системы выработки и принятия решения. В связи с этим основной задачей налогового планирования является не только и в первую очередь не столько подсчет фискальной массы на очередной год, а экономическое обоснование обеспечения качественных и количественных параметров бюджетных заданий и перспективных программ социально-экономического развития страны исходя из разработанной и принятой в законодательном порядке налоговой концепции.

Обеспечение реальности налогового планирования достигается на основе совершенствования налогового учета, финансовой и налоговой отчетности, их соответствия осуществляемым хозяйственным операциям, деятельности субъектов хозяйствования. Реальность отражения денежных потоков в деятельности предприятия является важным условием оценки налоговой нагрузки и ее влияния на

экономику субъектов хозяйствования. Поэтому усовершенствованию форм налоговой отчетности также должно уделяться существенное внимание. К сожалению, текущий налоговый период для налогоплательщика характеризуется постоянной сменой форм налоговой отчетности. Изменение условий ее заполнения и результатов отдельных финансовых показателей зеркально отражает изменения, вносимые в течение года в налоговое законодательство. Такая смена форм не позволяет в полной мере осуществлять анализ деятельности отдельного предприятия в связи с несопоставимостью отдельных показателей и естественно влияния на них определенных видов налоговых платежей.

С этой точки зрения введение единой унифицированной формы отчетности, отражающей все виды налогов на предприятии и их взаимозависимость, позволило бы не только осуществлять более эффективный налоговый контроль на стадии представления налоговой отчетности, но и использовать их для детального анализа налоговой нагрузки и ее влияния на финансовые результаты.

Унификацию нашей налоговой системы в рамках согласованной налоговой политики с государствами Таможенного союза, а также в рамках договора о Таможенном союзе и едином экономическом пространстве можно определить как одну из основных тенденций осуществляемой республикой внутренней и внешней налоговой политики.

Ключевым направлением в работе по унификации налогового законодательства является унификация налогообложения косвенными налогами и в первую очередь НДС. Несмотря на

ряд мер, предпринятых белорусской стороной и двусторонними соглашениями по переходу на принцип страны назначения во внешнеэкономических операциях между двумя странами (переход был определен планом совместных работ на 1999 г.), он и в 2000 г. не был осуществлен. Правда, в течение года был заключен ряд двусторонних соглашений по переходу на принцип взимания косвенных налогов между другими странами СНГ.

Существуют различия и в подходах обеих стран к унификации платежей и сборов целевого характера, что вызвано в первую очередь различиями в отраслевой структуре экономик России и Беларуси и выбранными приоритетами развития. Большое значение среди предлагаемых российскими ведомствами мер отводится платежам, связанным с использованием минерально-сырьевой базы и водного пространства Российской Федерации, что по объективным причинам не является актуальным и не может быть реализовано в Беларуси. Кроме того, ряд предложений российской стороны, в частности, об отмене действия упрощенной системы налогообложения, противоречит программе поддержки малого бизнеса в нашей стране.

Первостепенной задачей, на наш взгляд, является унификация косвенных налогов (НДС и акцизов), первоочередно влияющих на процессы ценообразования, а значит, и на движение товаров в рамках экономического пространства двух стран. Немаловажной представляется унификация первичных документов, опосредствующих не только движение товаров и услуг, но и являющихся прямыми носителями информации об уплаченных налогах. Апробация

зачетного метода НДС в течение 2000 г. выявила ряд проблем, вызванных несоответствием первичных документов, которое реально усугубляется отсутствием таможенной границы между странами. Вопросы правомочности зачета налога, выставленного российской стороной, являются достаточно существенными, так как учитываемый налог, уплаченный в Российской Федерации, уменьшает налогооблагаемую базу и соответственно величину НДС, поступающую в бюджет Беларуси.

Переход на зачетную систему исчисления налога на добавленную стоимость явился основным моментом реструктуризации нашей налоговой системы, и хотя апробация и постепенное вхождение в экономическую систему продолжается, уже можно обратить внимание на отдельные вопросы и проблемы, возникающие при исчислении налога. Наиболее серьезным вопросом, подлежащим детальной разработке, является проблема зачета налога и порядок применения нулевой (0) ставки.

Нулевая ставка НДС, представляющая собой действенный инструмент налогового регулирования экспорта, применяется во многих странах. Однако в Беларуси применение ее предусмотрено только в новом Законе о налоге на добавленную стоимость, действующем с 2000 г. Нулевая ставка применяется (согласно законодательству и Декрету Президента РБ) по реализации (экспорту) товаров в страны, с которыми определен порядок исчисления налога на добавленную стоимость по принципу страны назначения и по отдельным видам услуг (транспортные услуги, строительные работы, услуги по переработке давальческого сырья). Выставление экспортером нуле-

вой ставки подразумевает не только льготирование и освобождение экспортера от уплаты налога, но и возврат ему суммы налога, уплаченного ранее при производстве (приобретении) экспортной продукции. На сегодняшний день не предусмотрен действенный механизм возврата сумм НДС, возмещаемого экспортерам, также существуют разночтения у заинтересованных министерств и ведомств по поводу применения 0 (нулевой) ставки по перечисленным услугам в страны, с которыми сохраняется принцип страны происхождения при исчислении НДС.

По нашему мнению, государство, определяя приоритеты развития национальной экономики, поощряя экспорт продукции и услуг, должно однозначно определить процедуру предоставления 0 (нулевой) ставки и возврата налога, включая все страны, в которые экспортируется белорусская продукция. Так как большая часть экспорта белорусских предприятий производится в Российскую Федерацию, вопросы свободного (безналогового) движения товаров и услуг между обеими странами требуют быстрого разрешения.

Таким образом, при различных формах налогообложения отмена таможенных границ не означает равенства конкурентных возможностей для товаров различных стран. Поэтому для начальной стадии унификации косвенных налогов принятие единого принципа исчисления налога является одним из основных этапов. Применение в рамках экономического союза различных принципов изъятия НДС и акцизов искусственно создает двойное налогообложение, что в свою очередь крайне негативно влияет на структуру экспорта. НДС с одним набором правил

для торговли с определенными странами и другим — со всеми остальными приводит к значительным сложностям в организации взимания косвенных налогов и создает возможность для уклонения от их уплаты.

Введение летом 2000 г. Российской Федерацией и с 1 октября 2000 г. Республикой Беларусь таможенного (в том числе и НДС) обложения товаров, происходящих из третьих стран, еще больше усложнило процедуру идентификации происхождения товаров, увеличило нагрузку на налогоплательщика (так как в таможенной стоимости, предъявленной к таможенному оформлению товара, уже «сидит» НДС, выставленный и уплаченный российской стороной). Такая практика, по сути, возродила гибридный способ исчисления НДС по товарам, происходящим из третьих стран, так как по такой операции происходит двойное обложение: экспорта — по действующему принципу страны происхождения и импорта — при таможенном оформлении.

Определенные трудности при исчислении и зачете НДС возникают также в связи с учетом затрат предприятия при производстве и реализации продукции. В действующем законодательстве существует ряд ограничений (нормирования) расходов предприятия: на рекламу, информационные и консультационные, маркетинговые услуги, напрямую зависящих от выручки от реализации на предприятии. Данные расходы, не обоснованные в пределах норм, списываются за счет источников собственных средств при формировании годового баланса. Аналогично принята методика списания НДС, попавшего «не в затратную часть» этих услуг. На наш взгляд, такая практика значительно усложняет налоговый

и бухгалтерский учет предприятия, затрудняет процесс исчисления налога, что в свою очередь приводит к ошибкам и нарушениям со стороны налогоплательщиков и не приносит реальной выгоды бюджету и государству.

В целом апробация зачетного метода исчисления НДС еще не закончена: требуются работы как в области методологии отдельных отраслей экономики и сфер хозяйственной деятельности, так и в области совершенствования учета, унификации первичных документов, обоснования льгот.

В целях совершенствования вопросов налогообложения прибыли предприятий (организаций) объективно возможен переход по аналогии с мировой практикой на исчисление налога на прибыль исходя из валовой прибыли. Избрав подобную форму налогообложения, исключаящую наличие категории «себестоимость» и, как следствие, различия в ее толковании различными заинтересованными органами, необходимо четко определить как виды доходов, составляющих для предприятия объект налогообложения, так и состав расходов предприятия, принимаемых к зачету и уменьшающих налогооблагаемую прибыль субъектов хозяйствования. Также актуален с точки зрения унификации национального законодательства в рамках согласованной налоговой политики вопрос о переходе на налогообложение валовой прибыли. Страны, входящие в интеграционные блоки, по-разному трактуют понятие амортизации доходов и убытков, резервов и запасов, оценки активов и пассивов, что также влияет на величину дохода, подлежащую налогообложению. Диспропорции в цене товара, возникающие между прямыми и кос-

венными налогами (зачастую последние увеличены на ряд специализированных целевых фондов), приводят также к несопадению облагаемой базы. Таким образом, национальные уровни прибыли отдельных государств могут существенно отличаться друг от друга.

Унификация национальных законодательств — перспектива дальнейшей интеграции, и для ее успешного осуществления уже на сегодняшний день возможно принятие единых на совместной территории правил и норм для обложения налогами иностранных предприятий.

С этой точки зрения необходимо усовершенствовать порядок налогообложения доходов от ввоза капитала на территорию Беларуси. На наш взгляд, с целью привлечения в республику иностранного капитала по пассивным видам доходов (роялти, дивиденды, проценты и пр.) можно в одностороннем порядке применять принцип полного освобождения таких доходов вместо применяемого на сегодняшний день «налогового кредита» (налогового зачета). Это позволило бы привлечь дополнительные инвестиции в нашу страну, освободить белорусские предприятия от функций «налоговых агентов» по удержанию и перечислению этих видов налогов в бюджет и т.д.

Привлечение иностранного капитала должно осуществляться различными способами и методами, в том числе и через создание совместных и иностранных предприятий или организацию свободных экономических зон с льготным налоговым режимом. На сегодняшний день функционирование свободных экономических зон в республике не дает существенного при-

влечения капитала из-за ограничения видов деятельности товаропроизводителей, хотя и предоставляются им налоговые льготы, но только для производства. Не способствуют привлечению из-за рубежа инвестиций и многочисленные сложности по размещению иностранных и совместных предприятий в СЭЗ (тендерные условия или значительный первичный взнос) и т.д. Поэтому необходимо проанализировать производственные возможности размещенных в свободных экономических зонах иностранных и совместных предприятий и предоставить срочные (на несколько лет) льготы иностранным инвесторам, не только производящим товары, но и организующим социальную и финансовую инфраструктуру.

Отдельным вопросом стоит порядок введения на территории республики местных налогов и сборов. Действующим законодательством (законом о бюджете на очередной год) определяется перечень налогов и сборов, вводимых местными органами власти, величина их ограничивающая — 5% с выручки по налогам с продаж или 5% от чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Механизм исчисления, сроки, порядок уплаты и льготы регламентируются местными законодательными органами. К положительным тенденциям (бюджет 2001 г.) можно отнести жесткий перечень местных налогов, а к существенным недостаткам — предоставление права местным органам власти использовать налог с продаж по всем видам товаров за исключением социально значимых. Введение же дополнительного косвенного налога естественно вызовет каскадный ценообразующий эффект, существенно увеличиваю-

щий общую налоговую нагрузку, бремя которой ляжет на потребителя.

Введение налога с продаж усложнит бухгалтерский учет (практически его придется осуществлять в разрезе товарных групп), а также оформление первичных товарных документов, порядок заполнения которых до сих пор представляет определенные затруднения, вызванные отражением в них НДС, и уменьшит для налогоплательщика основной финансовый источник — прибыль.

Требуют усовершенствования и подходы к налогообложению физических лиц. В перспективе возможно введение в действие налога на доходы физических лиц как получателей доходов в форме дивидендов и приравненных к ним доходов, в связи с чем требуются рационализация и снижение ставки налога, повышение эффективности налоговых льгот как в целом, так и для отдельных социально значимых групп плательщиков. Крайне важное значение при этом будут иметь установление четкого состава совокупного дохода, а также порядка представления налога, деклараций и осуществление налогового контроля.

Единый порядок налогообложения личных доходов в рамках экономической интеграции предполагает положительный эффект — создаст оптимальные условия для естественной миграции трудовых ресурсов, особенно обмена интеллектуальными ресурсами. Не только одинаковый уровень налогового изъятия, общий подход в определении налогооблагаемой базы позволит привести подоходное обложение к единому знаменателю, но и разработанная обобщающая система зачета или освобождения от уплаты доходов, полученных за рубежом. ■