

Литература

1. Базовая система микроэлементных нормативов времени (БСМ-1). Методические и нормативные материалы. – М.: Экономика, 1989 г.
2. Концепция совершенствования организации и нормирования труда в условиях перехода к рыночной экономике. – Социалистический труд, 1993 г. № 10.
3. Локтев В. Г. Нормирование труда: состояние, проблемы, перспективы. – Мн.: Издательство БГЭУ, 2000 г.
4. Применение базовой системы микроэлементных нормативов времени (БСМ) в организации и нормировании труда рабочих. – М.: НИИ труда, 1985 г.

*О. Лукашина, доктор экономики, асс. профессор,
А. Кушнир, магистр экономики,
Институт Менеджмента Информационных Систем, (г. Рига)*

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ С ДОХОДОВ ОТ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В ЛАТВИИ

Эффективное управление налогами в современной Латвии способствует выживанию и развитию коммерческих организаций в условиях неопределенности внешней среды и высоких рисков хозяйственной деятельности. Особенно это актуально для малого бизнеса, удельный вес которого в ЛР составляет более 80 % в экономике.

Значимость налогового планирования обусловлена тем, что с налогообложением связаны все сферы финансовой деятельности предприятия, а также существенными величинами налоговых платежей в общей сумме его расходов. В настоящее время налоговое планирование и оптимизация является объектом научных исследований в экономике и в праве [1].

Налоговые риски имеют большое значение в системе управления финансами, поскольку налоговые отношения опосредуют большинство финансовых транзакций, а, следовательно, являются важным фактором, определяющим их эффективность.

Налоговый риск – это возможность потерь, связанных с процессом уплаты и оптимизации налогов, выраженная в денежном эквиваленте [2].

Практика последних лет показывает, что потери фирмы в связи с различными рода неопределенностями налогового законодательства могут быть очень высоки. Они могут выходить за границу допустимых и достигать критических размеров. В этой связи учет этих рисков в планировании деятельности предприятия трудно переоценить.

Оценка налоговых рисков, управление и их минимизация, являются одним из важнейших приоритетов, как государства, так и предпринимателей. Неэффективная налоговая политика способна нести в себе угрозу для экономической безопасности страны, ослаблять финансовую устойчивость экономики, противопоставлять государство, предпринимательство и налогоплательщиков. Результатом этого может стать уменьшение доходной базы бюджета – как института финансового обеспечения функций государства.

Для эффективного управления фирмой тоже целесообразно выделять налоговые риски из всей совокупности предпринимательских (в том числе финансовых) рисков. Их необходимо учитывать при разработке мероприятий по совершенствованию

учетной политики предприятия для снижения налоговых рисков и потерь.

Наиболее актуальным для предприятия является риск уплаты неожиданно высоких налогов или начетов (штрафы, пени). Они могут возникать как по внутренним, субъективным причинам (недостатки знаний работников, осознанное нарушение норм налоговых законов и др.), так и по объективным причинам (неясности и противоречия в налоговом законодательстве, а также его внезапные изменения).

Наиболее актуальной причиной налоговых рисков для налогоплательщиков является несовершенство налогового законодательства страны. Нормы законов о налогах в Латвии нередко носят общий характер и порождают вопросы. Ответы на них налогоплательщик должен искать в других нормативных актах, в частности, правилах Кабинета министров. Но иногда и в этом случае остаются такие нормы, которые представляются ему двусмысленными или противоречивыми. В этом случае решить свою проблему он может только при посредничестве Службы государственных доходов (СГД) ЛР. Однако СГД не предоставлено право толковать нормы законов. И зачастую при расчете налогов он не может получить от налоговой администрации ясный ответ на свой вопрос, и вынужден самостоятельно принимать решение по процедуре расчета налога.

Возникает налоговый риск. Он заключается в том, что позиция налогоплательщика может не совпадать с позицией налоговой администрации. Каждый из них может толковать норму Закона по-своему. Согласно закону «О налогах и пошлинах» бремя доказательства падает на налогоплательщика [3]. Если он не сумеет убедить налоговую администрацию в своей правоте, то у него возникают непредвиденные расходы. Он должен в короткий срок заплатить сумму налога, вовремя не внесенную в бюджет, а также пени и штраф (30%, 50%, 100%, 150% или даже 300% в зависимости от вида налога и частоты налоговых нарушений). Разрешить спор между налогоплательщиком и налоговой администрацией может только суд, решения которого иногда приходится ждать годами.

Другой важной причиной появления налоговых рисков является внезапное изменение налогового законодательства. В развитых странах налоговая политика меняется не чаще раза в год. При этом изменения вступают в силу не раньше чем, через полгода-год после их принятия. В Латвии постоянно вносимые поправки и дополнения в налоговые законы стали традицией. Налоговые законы в Латвии меняются по нескольку раз в год.

Это лишает предпринимателей уверенности в надежности своей деятельности. Вероятность того, что ставки налогов могут быть повышены, трактуется предпринимателями как первая и самая важная проблем бизнеса [5]. Нестабильность налогового законодательства увеличивает уровень предпринимательского риска.

Такое положение в налоговом законодательстве отрицательно сказывается на развитии предпринимательства в Латвии. В целях экономии налоговых платежей и снижения высокого уровня налоговых рисков все больше предпринимателей решают открыть фирму за рубежом.

Стабильность налогового законодательства должна означать, во-первых, научную обоснованность принимаемых нововведений; во-вторых, – определение минимального срока действия этих норм (год – два – три); в-третьих, – строгое соблюдение переходного периода, то есть времени (например, от трех до шести месяцев) между датой принятия новой налоговой нормы и датой ее вступления в силу.

Разумно предположить, что исправления и поправки к законам о налогах должны вносить ясность относительно их расчетов, с каждым годом уменьшая количество вопросов у латвийских налогоплательщиков. Однако в Латвии происходит все с точностью наоборот. По данным ежегодного годового отчета за 2008 год Служба государственных доходов провела 492 941 консультацию для налогоплательщиков. Сравнивая эти данные с 2007 годом, общее число консультаций увеличилось на 58 897 случаев, а сравнивая с 2006 годом – увеличилось на 141 073 консультаций! [6].

Приведенные цифры показывают, что неясностей у налогоплательщиков с каждым годом все больше. В среднем на каждого из 100 тысяч плательщиков появляются в год 5 вопросов по расчету налога – настолько трудных, что приходится делать запрос в СГД.

По данным новейшего исследования «Уплата налогов – 2010: мировой обзор» (Paying Taxes 2010 – The global picture), проводимого Всемирным банком и PricewaterhouseCoopers, Латвия занимает 45-е (из 183) место. Оценивались простота системы уплаты налогов, связанное с этим административное бремя в смысле затрачиваемого времени, а также процентное отношение общего налогового бремени к показателям прибыли. Позиция Латвии по сравнению с прошлым годом понизилась, но в основном потому, что другие страны (45 из них) улучшили свои налоговые системы. Тем не менее, налоговые ставки Латвии – в 2009 году были одними из самых низких в Европе. Хорошие показатели у страны и по удобству процесса уплаты налогов. А самым большим недостатком, тянущим Латвию вниз по списку, является сложность их расчета.

Нормы, касающиеся сотрудничества между налогоплательщиками и налоговой администрацией, в будущем следовало бы усовершенствовать. Следовало бы пополнить и набор способов сотрудничества, например, предусмотреть облегченный налоговый режим для тех налогоплательщиков, кто налоги декларирует через компьютер и обеспечивает проведение аудита электронным способом. Такие мероприятия, возможно, сократили бы вероятность ошибок в определении сумм налоговых платежей и способствовали бы снижению налоговых рисков латвийских налогоплательщиков.

Можно сделать вывод, что неясность и двусмысленность норм законов, частые внезапные изменения налогового законодательства являются основными причинами возникновения налоговых рисков.

На сегодняшний день можно выделить несколько факторов, которые на разных уровнях управления усиливают или, наоборот, ослабляют налоговые риски. Это политический фактор, вызывающий нестабильность налогового законодательства, суть которого была описана выше. А также для условий Латвии это – кадровая (образовательная) политика и учетная политика. От направленности и степени совершенства этой политики в государстве и на отдельной частной фирме зависит и величина, и вероятность возникновения налогового риска по тому или иному налогу. Большие претензии у предпринимателей имеются к практике налогообложения – к работе СГД и прочих ответственных ведомств. Из-за этого выгодное налогообложение доходов компаний существует в Латвии лишь теоретически. Сами налоговые ставки – сухая буква закона. Вопрос, касающийся сотрудничества между налогоплательщиками и налоговой администрацией, до сих пор нуждается в совершенствовании.

В связи с дефицитом государственного бюджета, возникшего в период кризиса, налоговые органы вынуждены ужесточать контроль над своевременностью и пра-

вильностью перечисления налоговых платежей хозяйствующими субъектами. Анализ и оценка налоговых рисков, управление и их минимизация, являются одним из важнейших приоритетов как государства, так и предпринимателей.

Существует необходимость и возможность регулярного расчета вероятности налогового риска на уровне конкретного налогоплательщика. Необходимость обусловлена величиной возможного начета, который может быть начислен по итогам налогового аудита и обнаружения неверно рассчитанного налога. Возможность расчета риска обусловлена наличием уже разработанных методов оценки вероятности наступления финансовых рисков. Наиболее простым является метод экспертных оценок [7]. Однако возможно провести расчет вероятности факта проверки (аудита) у налогоплательщика, на основании вычисления частоты, с которой тот или иной результат был получен в аналогичных условиях. Для этого целесообразно использовать ежегодные отчеты налоговой администрации. По отчетам СГД [8] известно, что в Латвии в 2008 году на учете состояло около 120 тысяч активно работающих налогоплательщиков (физических и юридических лиц). В общей сложности, разного рода проверкам было подвергнуто около 25 128 лиц. Это значит, что вероятность проверки составляет 21%. Однако в данную выборку попали все виды проверок. Аудиту – самому сложному, долгому и эффективному виду проверки, порождающему штрафы и пени, подвергается значительно меньшее число налогоплательщиков. Так, в 2008 году проведено 1356 аудитов, то есть 2,2 % от общего количества всех проверок. Это значит, что вероятность налогового аудита для каждого налогоплательщика в Латвии в среднем составляет 1,13%.

В 1 квартале 2009 года территориальные учреждения СГД провели 304 налоговых аудита, где было начислено 39,9 миллиона латов. Налогоплательщикам при обжаловании принятых должностными лицами решений дополнительно начисленная сумма уменьшена на 0,6 миллиона латов, таким образом, дополнительно рассчитанные платежи в бюджет составили 39,3 миллиона латов [9].

Самые значительные поступления в Госбюджет происходят от взносов социального страхования (34% или 1667,46 млн. латов), налога на добавленную стоимость (23% или 1117,15 млн. латов), и подоходных налогов (31% или 1525,59 млн. латов) [8].

Вышесказанное позволяет сделать выводы, что именно эти налоги будут проверяться, и именно эти налоги будут являться главным источником налоговых рисков.

В период с 2008 по 2010 год одной из самых спорных, порождающей высокие риски у налогоплательщиков, является проблема расчета налогов с доходов от интеллектуальной собственности.

В нормативных актах Латвии по налогам отсутствует классификация доходов от интеллектуальной собственности. Ни специфика объекта интеллектуальной собственности (по способу регистрации, по сфере применения и т.д.), ни способ передачи этой интеллектуальной собственности другим лицам (совместное владение, распоряжение, пользование, продажа и другие способы полного отчуждения и т.д.) нигде не упоминаются в качестве факторов, влияющих на выбор ставки или порядок расчета налога. В законодательстве о подоходном налоге с предприятия (ПНП) и подоходном налоге с населения (ПНН) есть разъяснение термина «доход от интеллектуальной собственности». Можно ошибочно предположить, что данное определение является общим и единственным, объединяющим все виды дохода от интеллектуальной собственности в одну единую группу. И что налоги с этого дохода во всех случаях надо считать одинаково.

Однако это означает, что в одну группу доходов попадает и зарплата артиста или педагога, и гонорар за выступление по радио или телевидению, а также вознаграждение за проданный патент и другие способы оплаты творческой деятельности.

В законодательстве Латвии понятие «плата за интеллектуальную собственность» трактуется так: «...это любые платежи, получаемые как компенсация за любые авторские права (включая побочные права) или за право пользоваться авторскими правами (включая побочные права) на литературу, научный или художественный труд, включая компьютерные программы, фильмы, фонограммы, патенты, товарные знаки, образец дизайна или модель, план, секретную формулу или процесс, или за право пользоваться производственным, коммерческим или научным оборудованием или за их использование, или за информацию в отношении промышленной, коммерческой или научной деятельности и опыта» [10].

Данное определение является дословным повторением текста, поясняющего содержание термина “Royalty” в Международной Модульной Конвенции об отказе от двойного налогообложения и от неуплаты налогов [11]. Однако, было бы ошибочно считать это определение подходящим для любого вида дохода от интеллектуальной собственности. Такие виды дохода творческой личности, как зарплата или доход от предоставления личной творческой активности, не совпадает с определением авторского гонорара. Свое собственное содержание имеет и «доход от прироста капитала», в состав которого Модульная Конвенция включает и некоторые виды дохода от интеллектуальной собственности.

В истории законодательства Латвии до 2008 года для цели налогообложения всегда выделялось как минимум два вида доходов, связанных с интеллектуальной деятельностью человека. Один из них всегда был привязан к творческой, но профессиональной деятельности. Второй вид дохода в латвийском законодательстве некорректно назывался «доход от интеллектуальной собственности» вместо корректного названия «авторское вознаграждение». Как было процитировано выше, этот доход назывался вознаграждением за передачу права пользоваться плодами интеллектуальной собственности. Но именно эта передача права пользования интеллектуальной собственностью в международных конвенциях выделяется в отдельную группу и называется авторским гонораром. Таким образом, можно сделать вывод, что латвийское законодательство в настоящее время ставит знак равенства между двумя понятиями – «доход от интеллектуальной собственности» и «авторский гонорар».

Эта некорректность понятийного аппарата стала порождать налоговый риск с 2008 года. С 2010 года этот риск стал еще выше. Рассмотрим этот тезис подробнее, поскольку это необходимо для поиска путей устранения возможных потерь налогоплательщиков по итогам аудитов СГД. Законодательство Латвии позволяет проверять правильность расчета налогов в течение трех лет.

Нельзя отрицать, что деятельность артиста или преподавателя вуза, за которую они получают заработную плату, тоже является доходом от интеллектуальной собственности. И доход артиста, которого пригласили выступить на корпоративной вечеринке, и доход художника от продажи своей картины в галерею – тоже доход, связанный с интеллектуальной собственностью. Статья 12 «Royalties» Международной Конвенции, поясняющая термин «авторский гонорар» говорит, что это «платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или предоставление права использования любого авторского права на литературные, художественные или науч-

ные работы, включая кинематографические фильмы, любой патент, торговую марку, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс, или информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта» [11].

В Комментариях к Модульной Налоговой Конвенции [12] дается разъяснение содержания термина «royalties» (авторский гонорар). При этом делается особое предупреждение, что не следует путать понятие «royalties» с другими доходами от интеллектуальной собственности. В частности там сказано: «Когда платежи выплачиваются в качестве вознаграждения за передачу имущества в полное владение (собственность),..., то такие платежи не являются компенсацией «за пользование или за право пользования» этим имуществом, и поэтому не могут быть отнесены к такому доходу как royalties... Если платежи являются вознаграждением за отчуждение права...то такие платежи скорее будут считаться прибылью от предпринимательской деятельности (статья 7 Конвенции) или доходами от прироста капитала (статья 13), чем квалифицироваться как royalties, по статье 12» [12]. Более того, авторы Комментариев уточняют, что в некоторых случаях «передачу права – royalties» следует считать прибылью от предпринимательской деятельности или доходами от прироста капитала, если такое передаваемое в пользование право является эксклюзивным (то есть предоставляющим неограниченные права пользоваться им на ограниченной географической территории или в течение ограниченного времени).

Каждый случай получения дохода от интеллектуальной собственности должен зависеть от условий конкретного договора и должен быть рассмотрен в свете национального законодательства. Оно должно индивидуально применяться к каждому носителю интеллектуальной собственности и к соответствующей форме сделки – пользованию правом, отчуждению объекта, проявлению активности и др.

В общей сложности этот международный документ посвящает более двадцати параграфов разъяснению того, что не все доходы от интеллектуальной собственности могут считаться royalties. Кроме авторских гонораров (в ЛР налог 26%), творческие люди могут получать зарплату (налоги 26% +33,09%), доходы от личной творческой активности (налоги 26% + соц. платежи по пониженным ставкам), а могут получать доходы от прироста капитала (налог 15%) или доходы от продажи личной собственности (налогом не облагаются). Кроме этого, группа артистов и спортсменов могут получать еще специфические доходы от спонсоров и плату за рекламу. И все эти доходы имеют свою разную налоговую природу и различные налоговые последствия. Их нельзя путать при решении вопроса о том, в каком порядке они облагаются налогом, по какой ставке, кто и где должен платить налог.

Например, доход лектора или артиста, получаемый от его личной активности (лекции или концерта) не может считаться «авторским гонораром», а расценивается как доход от профессиональной деятельности. Но если эта лекция или концерт в записи транслируется по радио или телевидению, то доход за передачу такого права называется авторским гонораром. За одно и то же выступление артист может получать два вышеупомянутых вида дохода. Каждый из них облагается налогом по-разному. Комментарии к конвенциям поясняют, что если выплачивается одно общее вознаграждение, его следует тщательно идентифицировать, выделяя в нем эти две различные части.

До 2010 года в налоговом законодательстве Латвии было три главных вида доходов от интеллектуальной собственности: заработная плата, доходы от профессиональной деятельности и авторский гонорар. Тексты законов о налогах их разграничи-

вали, но не определяли, в чем состоит четкое различие между ними. Было, например, неясно, какой вид дохода получает артист, приглашенный на корпоративную вечеринку, или лектор, приглашенный на публичную платную лекцию или семинар. С 2008 года появилось первое разграничение – 6 признаков трудовых отношений [13], при которых любое вознаграждение данному лицу признается заработной платой и облагается налогами по самым высоким ставкам. Других разъяснений в законодательстве Латвии нет и сегодня.

Закон ЛР об авторских правах и законы о других видах интеллектуальной собственности тем или иным способом защищают права носителя этой собственности. Но для налогов этого недостаточно.

До 2008 года такое смешение понятий не порождало таких высоких налоговых рисков. В частности, по подоходному налогу с населения, ставка налога для резидентов была одинаковой (25% в 2008 и 23% в 2009) и для всех видов доходов от интеллектуальной собственности. Налоговый риск мог возникнуть только по платежам обязательного социального страхования. За авторский гонорар их вносить не следовало, а осуществление хозяйственной деятельности без регистрации, могло быть истолковано как уклонение от социальных платежей. Однако этот риск ложился на плечи самого артиста, и не касался фискального агента.

Еще меньше этот риск становился в случае, если заказчик и исполнитель заключали вместо договора подряда авторский договор, в соответствии с Законом об авторских правах.

В 2008 – 2009 годах риск смешения двух видов доходов резко увеличился, потому что ставка доходов от хозяйственной деятельности (15%) стала отличаться от общей ставки доходов (23%). В стране возник вопрос, по какой ставке облагать авторский гонорар? И по какой ставке доходы от интеллектуальной собственности вообще? Тексты законов Латвии не объясняли разницу между терминами: 1) «профессиональная деятельность творческих личностей; 2) авторский гонорар; 3) другие доходы от интеллектуальной собственности. Поэтому СГД разъяснила обязанности налогоплательщика в одном из своих информационных материалов [14]. Налоговая служба пояснила, что в соответствии с нормативными актами Латвии, любая деятельность творческой личности порождает доходы от интеллектуальной собственности. К этому доходу, сделала вывод СГД, применяется «ставка налога 15%, применяемая к доходам от хозяйственной деятельности. И с профессиональной деятельности, и с авторского вознаграждения, налог должен удерживаться во время выплаты. Так как получатели авторского вознаграждения считаются осуществляющими профессиональную деятельность лицами», то любой их доход от интеллектуальной собственности – это их авторский гонорар. Поэтому доход от этой профессиональной деятельности, как и от любой хозяйственной деятельности должен облагаться налогом по ставке 15%.

Таким образом, отсутствие разграничений между понятиями привело к странной ситуации, когда налоговая администрация сама разрешила налогоплательщикам облагать авторский гонорар по ставке 15% вместо ставки 23%.

Другие специалисты разного уровня, консультирующие налогоплательщиков, уверенно предлагали им снизить налоговое бремя путем оформления авторского договора, вместо трудового или подрядного.

За два года в Латвии сложилось это неверное представление о том, что любой доход от интеллектуальной собственности называется авторским гонораром. С этим

устойчивым представлением Латвия вступила в 2010 год. Именно с этого времени в Законе «О подоходном налоге с населения» введены две новые нормы – общая ставка налога 26% и льготная ставка 15% для доходов от прироста капитала. В состав «капитала» включены объекты интеллектуальной собственности. Возник вопрос, все ли доходы от интеллектуальной собственности считаются доходом от прироста капитала? Если все доходы от интеллектуальной собственности назывались в 2009 году авторским гонораром, то значит ли это, что теперь все они будут считаться доходом от прироста капитала и будут облагаться налогом по прежней ставке 15%? Взгляды консультантов, комментирующих данный вопрос, разделились на две части: одни утверждают, что с авторских гонораров следует рассчитывать по ставке 15%, другие – по 26%. Никаких комментариев на этот счет ни Закон, ни правила Кабинета министров не дают.

В таких условиях неопределенности существенно возрастают налоговые риски фискального агента. Первый – риск применения неверной ставки налога (15% вместо 26%, плюс штраф и пени). Второй – риск неудержания налога в момент выплаты, поскольку доходы от капитала не облагаются налогом в момент выплаты. Фискальный агент не должен отвечать за получателя такого дохода. Он сам платит налог ежемесячно или ежеквартально путем подачи декларации в Службу государственных доходов. Есть и третий неясный вопрос – может ли фискальный агент в момент расчета налога применять нормы и комментарии Международной Налоговой Конвенции или же он обязан руководствоваться латвийскими нормативными актами, даже если термины, содержащиеся в них, явно отличаются от общепринятых в мире.

Проведенный анализ законодательных актов позволяет сделать вывод, что понятие «Доход от интеллектуальной собственности» гораздо шире, чем понятие «Авторский гонорар», и между ними нельзя ставить знак равенства, поскольку второе понятие лишь один из видов дохода от интеллектуальной собственности. Смешение данных понятий может породить налоговый риск. Его можно снизить, если разобраться в понятиях, обратившись к вышестоящему (наднациональному) уровню нормативных актов по налогам. В частности, к разъяснению терминов «доходы от интеллектуальной собственности» и разъяснению сути каждого вида этих налогов.

Государство на основании действующих международных налоговых соглашений получает возможность выйти за пределы своей налоговой юрисдикции для контроля зарубежных доходов своего резидента через информационный и правовой обмен с национальной налоговой администрацией страны – источника доходов [15].

Литература

1. Krlis Ketners. Nodoku optimizcijas principi. – Rīga: Merkurjs Lat. 2008 – 50 lpp.
2. Тихонов Д.Н., Лишник Л.Г. «Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков». М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – с.14-15
3. Закон «О налогах и пошлинах». – Ст. 38 //www.likumi.lv4
4. www.vid.gov.lv
5. Latvijas Fakti.
6. Aigars A urnla Bilance pielikums – cevedis uzmjm Ldere
7. Valsts konsolidatās budets 2008.gadam Likuma “Grozījumi likum? “Par valsts budetu 2008. gadam” 1.pielikums.
7. В.М. Попов Финансовый бизнес – план. – М.: Финансы и статистика, 2000 г. с. 198

8. Статистика аудиторских проверок <http://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=4&id=8&hl=1>
9. Статистика СГД за 1 квартал 2009 года «Бухгалтерия & Экономика» №13 (97)' 2009 стр. 30-33
10. Закон «О подоходном налоге с предприятий» статья 3 пункт (8)
11. Международная налоговая конвенция, статья 12 пункт 2 «Royalties»
12. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD. July 2008// p.184, p.190
13. Закон «О подоходном налоге с населения» статья 8 ч.22
14. „Par iedzvojtu ienkuma nodokli” 11.8 panta ceturts daas, 15. panta 2.1 daas un 8.panta 2.2 daas piemroanu”. VID 07.02.2008. vstule Nr.15.1.1-9/3704
15. Погорелецкий А.И. «Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности». – Учебное пособие. – СПб.: 2006 – 320 с.

И.А.Лукьянова, к.э.н., доцент, УО «БГЭУ» (г.Минск)

ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НАЛОГОВ: ПРОБЛЕМЫ ОПТИМИЗАЦИИ

В ходе налоговых реформ, проводимых в целях содействия экономическому росту стран с различным уровнем экономического развития, исследуются возможности снижения налоговой нагрузки. Однако при этом возникает вопрос достаточности средств для проведения государством определенной социально-экономической политики. Таким образом, задача определения оптимального, с точки зрения общества, соотношения налогов – общественных блага является актуальной как в области теории, так и в области практики.

Возникновение налогов связано с разделением общества на классы и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, судов, аппарата управления и другие нужды.

По словам М. Мура [1], трансформация «доменного государства» в «налоговое государство», в конечном итоге, создала условия для возникновения современных европейских государств. Однажды профинансировав себя за счет налога на частный сектор, государство перестало рассматривать домены основным источником доходов.

Первоначально налоги имели характер разовых изъятий для содержания государства, которое практически не выполняло ни хозяйственных, ни регулирующих экономических функций. К эпохе чистого капитализма XVII-XIX вв. значение налогов стало увеличиваться в связи с необходимостью содержания современной армии и флота, которые были необходимы для завоевания новых территорий – рынков сырья и сбыта готовой продукции. При этом рост доходов бюджета обеспечивался как повышением уровня доходности (а, соответственно, и базы налогообложения) в результате формирования и развития промышленного сектора, так и механическим увеличением налогового бремени. Следует отметить, что в данный период большое значение придавалось институту частной собственности и политики *laissez-faire*. Государство практически не вмешивалось в хозяйственную жизнь, поэтому уровень налогообложения оставался относительно низким, финансово обеспечивающим в основном военную, правоохранительную и административную активность государства. Изучение работ