

Налогообложение

Также необходимо внести корректировки в регистры бухгалтерского учета, а именно при заполнении журнала-ордера № 10 следует пользоваться изменениями, описанными выше, а также во втором приложении к этому журналу-ордеру добавить еще одну строку, в которой бы указывались удельные веса экономических элементов.

Нечаева Т.Г., БГЭУ

К ВОПРОСУ ОБ ОБОСНОВАННОСТИ ПОКРЫТИЯ НАЛОГОВ СООТВЕТСТВУЮЩИМИ ИСТОЧНИКАМИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Становление рыночной экономики в Республике Беларусь связано с множеством проблем, одной из них на протяжении последнего десятилетия является построение качественно новой налоговой системы.

Налоговая система государства способствует развитию экономики, росту национального благосостояния, прогрессу общества, решению задач государственной экономической политики. Сориентированная на эти направления налоговая политика предопределяет стратегию и тактику налогообложения и тем самым эффективность налоговой системы в целом. Стратегия и тактика являются основанием функционирования налоговой системы, которая реализуется посредством механизма налогообложения, действенность которого находится в прямой зависимости от принципов построения налогообложения и от системы и взаимосвязи заложенных в него элементов.

В основе налогообложения лежит унифицированная элементная база, которая включает следующие экономические категории: источник, субъект, объект, налоговая база, ставка, налоговая льгота, налоговый период и другие. Эффективность налогового механизма и решение поставленных перед ним задач зависит от качественных характеристик этих элементов и от их взаимодействия, отсутствие последнего приводит к серьезным изменениям направленности воздействия качественных характеристик последних, и как следствие к возникновению отрицательных внешних эффектов налоговой политики.

Возникновение негативных эффектов в процессе реализации налоговой политики вызывает недовольство налогоплательщиков, заинтересованных в эффективности функционирования системы, ставит их в значительно худшее положение по отношению к тем, кто обходит санкционированные государством законы.

В результате происходит трансформация экономической сущности, заложенной в элементную базу механизма налогообложения,

Следующее предложение — это производить выплаты в единый для вышеперечисленных налогов срок после получения выручки от реализации продукции, работ, услуг, и оформлять их одним сводным расчетным документом. Это, в свою очередь, упростит документооборот и отпадет надобность уплачивать налоги при отсутствии денежных средств.

сводя к нулю экономический эффект, вынуждая законодательные и исполнительные органы пересматривать и изменять базу налогообложения.

В процессе разработки нового и совершенствования существующего налогового законодательства необходимо проводить его обоснование и разрабатывать перспективные прогнозы, что позволит избежать крупных ошибок в этой области и достичь соответствия налоговой политики экономической ситуации.

Перед налогоплательщиками часто встает вопрос об обоснованности и целесообразности введения того или иного налога или неналогового платежа. Проанализируем налоговые платежи, уплачиваемые юридическими лицами, осуществляющими хозяйственную деятельность на территории Республики Беларусь.

Налоги и сборы, уплачиваемые юридическими лицами можно подразделить на группы:

1. *налоги и сборы, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг);*
2. *налоги и сборы, уплачиваемые из прибыли;*
3. *налоги и сборы, включаемые в цену товара (работ, услуг).*

В первую группу включаются следующие налоги и сборы: земельный налог, экологический налог, чрезвычайный налог, отчисления в фонд социальной защиты населения, отчисления в фонд занятости, отчисления в дорожные фонды, отчисления на содержание детских дошкольных учреждений, государственная пошлина.

Ко второй группе относятся: налог на прибыль, налог на недвижимость, местные налоги.

В третью группу включаются: налог на добавленную стоимость, акцизные сборы, таможенная пошлина, отчисления во внебюджетный фонд на содержание ведомственного жилья, отчисления в фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции.

Анализ показывает, что земельный налог представляет платеж за пользование земельными ресурсами государства, предназначенный для перераспределения (изъятия) ренты, возник-

кающей у пользователей земельных ресурсов в процессе их эксплуатации. При определении исходят из рентного земельного дохода и ориентируются на ту его долю, которая должна быть изъята у пользователя земельного надела. В основе этого прямого реального налога лежит дифференциальная рента, возникшая в процессе эксплуатации земельных ресурсов. Система рентных доходов подразумевает, что последние распределяются как между пользователем и собственником, так и между различными уровнями органов системы управления земельными ресурсами. В Республике Беларусь земельные ресурсы являются собственностью государства, поэтому определенным является тот факт, что земельный налог включается в себестоимость продукции, так как по сути дела представляет часть земельной ренты в виде арендной платы, уплачиваемой государству за право пользования и распоряжения земельным наделом.

Оценка стоимости земельных ресурсов осуществляется в соответствии с земельным реестром, содержащим кадастровую оценку сельскохозяйственных угодий, а также оценку земель промышленного назначения, транспорта, связи, лесного и водного фонда; оценку земель городов, районов, областей. В соответствии с этой оценкой определяется стоимость одного гектара земли и, в соответствии с размерами земельного надела, определяется размер налога на землю. Механизм налогообложения является экономически эффективным.

Анализ налоговых инструментов по экологическому налогу показывает, что существует два основных типа платежей. Во-первых, платежи за добычу и переработку природных ресурсов, предназначенные для перераспределения (изъятия) ренты, возникающей у субъектов хозяйствования, занимающихся добычей природных ресурсов, и пользователей природных ресурсов в процессе их эксплуатации. При определении их исходят из рентного дохода и ориентируются на ту его долю, которая должна быть изъята у пользователя (субъекта хозяйствования, занимающегося добычей) природного объекта. К этой категории платежей относится и налог на переработку нефти. Во-вторых, платежи за выбросы и сбросы загрязняющих веществ. Они являются инструментом сбора средств, необходимых для покрытия административных расходов по контролю за экологической обстановкой и инфраструктурных затрат, а также эти платежи предназначены для перераспределения (изъятия) рентного дохода, получаемого в результате недостаточно рационального подхода к использованию природных ресурсов. Этот вид платежа можно оценить как «компенсационные выпла-

ты», и если в случае добычи природных ресурсов за истощение, то в случае осуществления выбросов и сбросов за нарушение экологического равновесия, влекущего за собой отрицательные последствия – как плата за причиняемый вред и ущерб.

Мера стоимости загрязнения может быть оценена воздействием загрязнения на рентную стоимость прилегающих территорий.

Преимущественно эти платежи взимаются прямым способом, но могут быть введены и косвенные налоги, посредством которых изымается избыточный доход, полученный за счет перераспределения ренты с потребителей природного сырья. В основе прямых налогов на природные ресурсы лежит дифференциальная рента, возникающая в процессе их эксплуатации, которая основывается на делении добываемых природных ресурсов и классификации по классу опасности сбросов и выбросов загрязняющих веществ. Так как собственником природных ресурсов является государство, то в данном случае экологический налог выступает как часть ренты, уплачиваемой в связи с получением права пользования и распоряжения природными ресурсами. Поскольку эти затраты возникают в связи с получением определенных прав, то вполне обосновано их включение в себестоимость продукции (работ, услуг). При превышении норм добычи природных ресурсов и норм сбросов и выбросов загрязняющих веществ, определенных законодательными актами государства, предприятие выплачивает налог в 10-ти (15-ти) кратном размере соответственно за счет рентного дохода, представляющего часть прибыли. Законодательный акт выступает в качестве договора между государством и субъектом хозяйствования, предусматривающим условия прав пользования и распоряжения природными ресурсами государства и санкций за их нарушение. Земельный и экологический налог отражают наиболее рациональный подход к проблеме налогообложения.

Налог на ликвидацию последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС носит чисто фискальный характер, предназначен для покрытия определенного вида расходов государства - финансирование мероприятий по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС. При определении этого платежа исходят из фонда оплаты труда, который сложился на предприятии на определенный период, который представляет собой капитализированную ренту, то есть дисконтированную стоимость.

Отчисления в фонд социальной защиты и в фонд занятости являются прямыми платежами. Эти отчисления реализуют социальную функцию

налога. Налоговой базой для исчисления этих отчислений служит фонд оплаты труда, выступающий как стоимость рабочей силы, используемой на предприятии. Поскольку средства этих фондов используются на воспроизводство рабочей силы, то затраты, связанные с отчислениями, относятся на себестоимость продукции, так как осуществляя эти затраты, предприятие обеспечивает себе определенный уровень развития производительных сил. Производя отчисления, предприятие перекладывает часть издержек на содержание рабочей силы на фонды и в будущем при появлении непредвиденных расходов по социальному обеспечению (оплата больничных листов, отпусков по беременности и родам и так далее) обращается в фонд социальной защиты с той целью, чтобы эти расходы были профинансированы; фонд занятости предоставляет предприятию по его запросу кадры с необходимым уровнем квалификации. Эти отчисления являются инструментом сбора средств, необходимых для покрытия затрат, связанных с воспроизводством производительных сил.

Анализ отчислений в дорожные фонды за пользование дорогами показывает, что эти платежи, предназначенные для поддержания существующей структуры, обслуживающей дорожное хозяйство. Они являются инструментами сбора средств, необходимых для покрытия расходов по содержанию и обслуживанию дорожного хозяйства республики. Эти платежи взимаются прямым способом. Базой для исчисления платежа служит выручка от реализации как мера объема выполненных работ по выпуску определенного объема продукции. В соответствии с выполненным объемом работ оцениваются затраты по использованию транспортных сетей республики, в связи с их эксплуатацией в процессе хозяйственной деятельности.

Государственная пошлина, как налоговый платеж, уплачивается в связи с оказанием определенного вида услуг, носящих юридический характер. Целью взыскания этого платежа является покрытие издержек организации, оказывающей услуги.

Отчисления на содержание детских дошкольных учреждений - это прямой платеж, который исчисляется по ставке пять процентов от фонда оплаты труда. Фонд оплаты труда оценивается как мера стоимости труда рабочей силы. Эти затраты нанимателя связаны с использованием рабочей силы и обеспечивают одну из сторон социальной защищенности работников. Расходы носят социальный характер.

Налог на прибыль предназначен для перераспределения дохода, получаемого предпри-

ятием от использования капитала. Экономический эффект этого налога состоит в сокращении посленалогового дохода. По своей сущности это налог на капитал. Он носит чисто фискальный характер. Это прямой личный налог. Изымая часть прибыли предприятия посредством налогообложения, государство реализует свое право собственности на капитал, побуждая предприятия к более эффективному его использованию.

Налог на недвижимость - это платеж за производственные фонды из прибыли, предназначенной для перераспределения (изъятия) ренты, возникающей в результате использования производственных фондов. При определении платежа исходят из стоимости недвижимости предприятия. Взимается налог на недвижимость прямым способом. Уплачивается этот платеж из прибыли, поскольку таким образом государство реализует свое право собственности на средства производства. Плата за основные фонды - это по существу налогообложение прошлого овеществленного труда и не всегда связано с эффективностью производства. Исчисляется из стоимости основных фондов, так как она является рыночной ценой на средства производства, содержит в себе оценку их эффективности, производительности и способности приносить доход. Налог на недвижимость - это налог на капитал.

Налоги, включаемые в цену товара - это потребительские налоги. Эти налоги и сборы носят чисто фискальный характер. Экономический эффект косвенных налогов состоит в увеличении потребительских цен. Регулирование размеров этих налогов позволяет увеличить или уменьшить потребление и таким образом воздействовать на спрос и на результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Налоговой базой для исчисления налога на добавленную стоимость является добавленная стоимость. Эта стоимость, которую предприятие добавляет к стоимости продукта, подвергнувшегося переработке. Выделение из общей стоимости продукции, работ, услуг добавленной стоимости позволяет избежать повторного налогообложения, причем в этом случае исключаются затраты материального характера, включающие сырье, материалы, полуфабрикаты, электроэнергию и другие средства, обеспечивающие производственный процесс и приобретенные у других субъектов хозяйствования, а также услуги, оказанные сторонними организациями и оплачиваемые предприятием, суммы по расчетам с бюджетом (налоги и налоговые платежи, включаемые предприятием в себестоимость на основании законодательных актов).

НДС более чем другие косвенные платежи воздействует на потребление, поскольку имеет ярко выраженный фискальный характер и взимается со всех потребителей независимо от приобретаемого товара.

Более узкую специализацию имеют акцизные сборы, поскольку перечень товаров, в цену которых они включаются, устанавливается законодательно. Со временем изменяется рыночная ситуация, и, соответственно, меняется статус товаров в зависимости от потребительских предпочтений. Этот сбор призван, с одной стороны сократить потребление и воздействовать на спрос, а с другой стороны – воздействовать на производителя, ограничивая рост цен на его продукцию. Производители подакцизных товаров в Республике Беларусь, в конечном счете, являются монополистами, причем в большинстве случаев – это естественные монополии. Они производят продукцию с достаточно высоким качеством, производство которой мелкими производителями будет нерентабельно, что объясняется особенностями условий хозяйствования, сложившимися в республике.

Спрос на подакцизные товары является неэластичным, независимо от цены и дохода (спиртные напитки и табачные изделия). Эта продукция пользуется спросом всегда, поскольку существует категория лиц, готовая платить любую цену и затратить любые усилия, чтобы получить этот товар. Акцизные сборы – это налог на сверхприбыль, которая возникает как разница между себестоимостью и потребительской стоимостью.

Анализ отчислений на содержание ведомственного жилищного фонда этого платежа показывает, что он призван обеспечивать социальные функции налогообложения. Они служат инструментом изъятия средств на финансирование затрат, связанных с жилищным фондом, а также затрат на жилищное строительство. Обеспечение населения объектами жилищной собственности позволяет поддерживать социальное равновесие и определенный социальный статус налогоплательщиков. Наиболее существенным, с точки зрения механизма реализации этого платежа, является то, что предприятия, имеющие принадлежащие им на правах собственности жилищные фонды, часть отчислений в размере норматива финансирования такого рода затрат бюджетом направляют на покрытие своих затрат в этом направлении. За счет этих отчислений государство также предоставляет ряд льгот при жилищном строительстве.

Отчисления в фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и продо-

вольствия, а также отчисления в фонд стабилизации сельского хозяйства предназначены для перераспределения средств в пользу производителей сельскохозяйственной продукции. Введение этих платежей в Республике Беларусь связано со сложившейся ситуацией в сельском хозяйстве.

Основным и, в сущности, единственным природным богатством республики являются земельные фонды, наличие в республике крупных химических предприятий и развитой отрасли машиностроения не отражает реального положения по природным ископаемым. Эти отрасли работают и зависят от находящихся за пределами республики природных источников. Отрасли сельского хозяйства при наличии определенных условий могут действовать и приносить определенный доход, обеспечивая себя и осуществляя экспорт сельскохозяйственной продукции в другие страны. Введение этого отчисления было необходимой мерой при сложившейся кризисной ситуации в сельском хозяйстве в связи с перестройкой экономики. Платеж носит целевой характер и является дотацией на продукцию сельского хозяйства. Изымается со всех производителей, за исключением производителей сельскохозяйственной продукции. Налоговой базой для начисления является выручка от реализации, которая характеризует объем производства и его прибыльность, а также и ценность производимой продукции для потребителей.

Отчисления, включаемые в цену товара (продукции, услуги), носят фискальный характер и направляются на финансирование определенного вида расходов бюджета. Такую же направленность носят и местные налоги. Необоснованным является рост их количества и источников финансирования этих платежей.

Итак, нельзя утверждать, что все налоги и неналоговые платежи являются безосновательными, что свидетельствует в пользу существующей налоговой системы. Проблемным является вопрос о качественном содержании налоговой системы. Поэтому необходима реформация именно в этом направлении. Налоговая система должна не подавлять активность производителей (налогоплательщиков), а содействовать росту производства и, как следствие, развитию экономики в целом.

Следует оставить порядок существующих платежей, унифицировав лишь их содержание, произведя некоторые реформы в этой области, государство обеспечит действенность и эффективность налоговой системы.