

УЧЕТНЫЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Т.В. Пищук, БГЭУ

Теория налогообложения традиционно рассматривает несколько функций налогов:

- 1) фискальную;
- 2) распределительную;
- 3) регулируемую;
- 4) контрольную.

Не вызывают сомнений, на наш взгляд, фискальная и распределительная функции. При этом, первая вытекает из самой сущности налога. Вместе с тем, фискальная функция налогов, с помощью которой происходит огосударствление части национального дохода в денежной форме, в настоящее время приобрела конфискационный характер. Вторая связана с последующим распределением государством полученных от налогоплательщиков средств. Что касается регулирующей функции, то она через налоговый механизм позволяет государству активно участвовать в хозяйственной жизни страны. Выделение контрольной функции, по нашему мнению, вызывает определенные сомнения. Это объясняется тем, что здесь уместнее вести речь о контроле за полнотой уплаты платежей в бюджет и внебюджетные фонды со стороны налоговых органов. А это уже функция налоговых органов, а не налога как такового.

Вместе с тем, определяя значимость отдельных функций налогов, необходимо выделить в самостоятельную функцию – стимулирующую, так как без нее налог теряет свое значение и не может в полной мере проявить свое назначение. Более того, недооценка стимулирующей и регулирующей функций налога искажает его содержание. При этом, содержание стимулирующей и регулирующей функций налогообложения заключается в том, что государство с помощью налогового механизма оказывает целенаправленное воздействие (налоговое стимулирование и регулирование) на развитие как всей национальной экономики, так и отдельных ее отраслей, влияя на распределение средств между различными субъектами хозяйствования и секторами экономики. Кроме того, стимулирующая и регулирующая функции тесно связаны между собой. Однако, между ними есть и различия. Если регулирующая функция налогов ориентирована на макроэкономические процессы и пропорции, то стимулирующая функция более приближена к микроэкономике и отражает конкурентную мотивацию экономического субъекта названного уровня.

Следует отметить, что фискальная направленность системы налогообложения всегда подавляет ее стимулирующую роль. Ввиду этого, при построении системы государственного налогового менеджмента, принципиально важно, чтобы ее элементы выбирались по принципу главенства экономических стимулов. Разумеется налоговое регулирование стимулирующего характера – действие само по себе крайне сложное, поскольку внутреннее содержание налогообложения как такового представляет собой единение и противостояние экономических интересов. Тем не менее, на наш взгляд, такое налоговое регулирование является одной из характерных черт именно рыночных отношений.

В настоящее время в Республике Беларусь, так же, как и Российской Федерации, существует многоуровневая налоговая система, а вместе с ней различные элементы, оказывающие стимулирующее действие на деятельность предприятий.

Надо сказать, что, несмотря на имеющиеся глубокие исследования в области теории и практики налогообложения субъектов хозяйствования в Беларуси и России, проблемный вопрос налогового стимулирования слабо освещен. Так, в экономической литературе не проведена классификация налоговых стимулов. Кроме того, теоретических исследований, связанных с функционированием налоговых стимулов, оказалось недостаточно для формирования полной учетной информации. Также сегодня нет единой методики учета и анализа налоговых стимулов. В связи с этим возникает необходимость раскрыть экономическое содержание, учетный и аналитический аспекты налогового стимулирования.

Вообще “стимул” можно определить как выражение целенаправленного внешнего воздействия, усиливающее побуждение к определенному поведению. При этом, само понятие “стимулирование” характеризует непосредственное применение стимулов. Вместе с тем, “система стимулирования” выступает тем главным условием, без которого невозможно максимальное выявление и использование возможностей экономического роста. При этом “экономическое стимулирование”, в том числе посредством налогов, выступает как сово-

купность экономических условий, определяющих возможность удовлетворения потребностей. Поэтому экономическое стимулирование представляет собой форму научно-обоснованного использования обществом экономических отношений, которые возникают по поводу реализации материальных интересов субъектов хозяйствования. Кроме того, «налоговое стимулирование» – это система финансовых (налоговых) взаимоотношений, базирующихся на учете экономических интересов субъектов рыночной экономики, с помощью которой достигается поступательное социально-экономическое развитие страны. Причем средством такого стимулирования является создание благоприятного налогового режима для эффективной экономической деятельности и обеспечения эффективности функционирования предприятий.

Наиболее распространенным видом налогового стимулирования являются налоговые льготы. Вообще льгота – это частичное освобождение от выполнения определенных обязанностей, а также предоставление определенных преимуществ [15].

Кроме того, по своей экономической природе, льготы являются государственным финансированием, предоставляемым в форме уменьшения суммы обязательств перед государством. В ряде случаев это финансирование является целевым, а это для понимания сущности льгот очень важно.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Также российским законодательством предусмотрено, что налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы, либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

Считаем, что такое определение не полное, поскольку не в полной мере отражает экономическую сущность налоговых льгот [1]. Прежде всего, определение дано с точки зрения сравнения различных категорий налогоплательщиков. Ввиду этого, неясно, что же является льготой при отнесении налогоплательщиков к одной категории. Кроме того, приравнивание льгот к «преимуществам» означает определенную дискриминацию ряда отдельных категорий налогоплательщиков, которым льготы не предоставляются. А это, в свою очередь противоречит такому экономическому принципу построения налоговой системы, как принцип недопущения дискриминации налогоплательщиков. По нашему мнению, эти моменты следует учесть разработчикам Налогового Кодекса Республики Беларусь.

Мы не совсем согласны с мнением российских ученых — Д. Г. Черником и В. П. Морозовым, которые под налоговой льготой понимают частичное или полное сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика, отсрочку или рассрочку платежа. Это объясняется тем, что, на наш взгляд, отсрочку и рассрочку платежа нельзя отнести к налоговой льготе, поскольку при предоставлении отсрочки или рассрочки происходит перенос срока уплаты налога, а не уменьшение суммы обязательства.

Кроме того, мы не поддерживаем мнение белорусских ученых-экономистов, которые считают, что налоговая льгота — это, по сути, особая форма субсидии. Это вполне объяснимо. Ведь рассматривая дотации и субсидии сквозь призму налогового стимулирования, их нельзя отнести к налоговому стимулированию. Это связано с тем, что получение субсидий и дотаций стимулирует предприятие к производству определенных видов продукции, выполнению определенных работ или оказанию определенных услуг. Однако, при этом возникает необходимость уплачивать в бюджет установленные законодательством налоги и сборы. В связи с этим стимулирующий эффект этого вида налогового стимулирования, помимо заинтересованности предприятия в получении бюджетных средств, состоит в том, что в величину этих средств заложены подлежащие к уплате суммы налогов и сборов. Таким образом, государство, стимулируя деятельность предприятия, одновременно покрывает величину налогов, подлежащих уплате в бюджет. Именно поэтому, с нашей точки зрения, дотации и субсидии имеют не прямое, а косвенное отношение к налоговому стимулированию.

Считаем, что под налоговой льготой, видимо, нужно понимать право, предоставляемое государством налогоплательщику, использовать возможность оставлять в своем распоряжении полностью или частично средства, предназначенные государству в виде налогов, на конкретный, короткий период времени на нужды успешного развития предприятия, если законодательством не предусмотрен целевой порядок использования высвобождающихся средств. На наш взгляд, именно такое определение позволяет раскрыть экономическую и правовую сущность налоговой льготы.

Следует также сказать, что большое количество налогов, различия в предоставлении и исчислении льгот по каждому из них, а также многочисленные, часто изменяющиеся акты законодательства по данным вопросам (законы, указы и декреты Президента, методические указания, письма, инструкции, положения,

разъяснения и т.п.) порождают неопределенность в применении налоговых льгот. Кроме того, существенный недостаток действующей системы налогообложения, делающий ее еще более громоздкой и сложной в применении, — содержание норм налогового права в том числе предоставляющих налоговые льготы) в неналоговом законодательстве. Так, в настоящее время более 60 законов Республики Беларусь содержат нормы, так или иначе касающиеся налоговых льгот.

На самом деле, существование налоговых льгот вне налоговых законов — это нонсенс, поскольку очевидно, что вопросы, связанные с налогообложением, должны регулироваться исключительно налоговым законодательством. Кстати, в проекте Налогового кодекса Республики Беларусь специально акцентируется внимание на том, что включение положений, регулирующих налогообложение, в акты другой отрасли законодательства запрещается. Но и на сегодняшний день национальное законодательство содержит такие нормы.

Следует отметить, что налоговые льготы в определенной мере способствуют созданию условий для активизации деловой активности и инвестиционных процессов. Однако, использование налоговых льгот в практике налогообложения субъектов хозяйствования носит двойственный характер. С одной стороны, предоставление льгот некоторым отраслям и предприятиям неблагоприятно влияет на национальную экономику, поскольку они нарушают рыночные механизмы распределения финансовых и материальных ресурсов, усложняют налоговую систему и создают неравные конкурентные условия для субъектов хозяйствования. С другой стороны, оправдано использование государством налоговых льгот, как одного из инструментов реализации избранных в обществе приоритетных направлений его развития. Ввиду этого, мы полностью согласны с мнением Д.Г. Черника о том, что если проводить политику ликвидации налоговых льгот, то государство лишится одного из инструментов регулирования экономики, потеряет возможности определять и стимулировать приоритетные отрасли экономики [15]. Это объясняется тем, что налоговое льготирование необходимо для повышения гибкости налоговой системы в целом, предоставление льгот играет роль стимулятора, действие которого может быть направлено как на экономику страны в целом, так и на развитие отдельных отраслей национальной экономики.

Таким образом, нами рассмотрены сущность и значение налоговых льгот. Остановимся на основных элементах этого вида налогового стимулирования.

Так, в Российской Федерации этот вид налогового стимулирования может проявляться в изменении объекта налогообложения, уменьшении налогооблагаемой базы, понижении налоговой ставки, переводе налоговой базы в разряд необлагаемой. Кроме того, нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера. В то время, как в Республике Беларусь, до недавнего времени, помимо постоянно действующих налоговых льгот, действовал механизм предоставления индивидуальных налоговых льгот отдельным налогоплательщикам. Подобные льготы, которые в соответствии с действующим законодательством предоставлялись Президентом Республики Беларусь, носили, как правило, временный и целевой характер, то есть предоставлялись для реализации конкретных инвестиционных программ и проектов. Между тем, с введением Декрета Президента “Об отмене индивидуальных льгот по налогам, сборам и таможенным платежам и о совершенствовании государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей” от 19.04.2002 г. № 11 ситуация несколько изменилась. Прежде всего, этот Декрет определяет формы, в которых могут быть предоставлены налоговые льготы. Так, налоговые льготы могут выражаться в освобождении от уплаты налогов, снижении ставки, возмещении суммы уплаченных налогов. Одновременно Декрет отменяет предоставление налогоплательщикам индивидуальных льгот по налогам, сборам и таможенным платежам. При этом, названные льготы могут быть установлены только для отдельных категорий налогоплательщиков с учетом отраслевых и иных, не носящих объективный характер особенностей их деятельности. Заметим, что аналогичные нормы предусмотрены налоговым кодексом Российской Федерации. Вместе с тем, многие депутаты Государственной Думы Российской Федерации требуют отмены “категорийных” льгот вообще.

Отдельную группу налоговых льгот составляют **льготы, устанавливаемые местными органами власти и управления**. В соответствии со ст. 42 Закона РБ от 20.02.1991 г. № 617-XII “О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь” (с изменениями и дополнениями) Советы или, по их поручению, исполнительные комитеты вправе предоставлять отдельным налогоплательщикам льготы по налогам и сборам, зачисляемым в соответствующий местный бюджет, в порядке, установленном законами Республики Беларусь и актами Президента. Это касается в первую очередь льгот по налогам и сборам, вводимым местными Советами депутатов на подведомственных им административных территориях. При этом Советы депутатов самостоятельно определяют базу и объекты налогообложения, конкретные размеры ставок, налогоплательщиков, льготы, порядок исчисления и сроки уплаты местных налогов и сборов. Однако законодательством еще

недостаточно урегулированы вопросы предоставления индивидуальных льгот местными Советами депутатов. В связи с этим, необходима разработка соответствующих документов, подробно регламентирующих данные вопросы.

Следующим видом налогового стимулирования являются отсроченные налоговые обязательства (налоговые каникулы). Причем этот вид налоговых стимулов, также как и налоговые льготы, имеет свою историю, но является более многогранным. Это объясняется тем, что во время предоставления налоговых каникул не происходит уменьшения обязательств перед государством, а происходит перенос срока уплаты платежа на более поздний, относительно установленного законодательством срок.

Следует отметить, что отсроченные налоговые обязательства могут возникать вследствие переноса срока уплаты налога или сбора при заключении договора с органами государственной власти о предоставлении отсрочки или рассрочки, либо вследствие имеющих место в отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц. При этом, процесс предоставления налоговых каникул органами государственной власти, равно как процесс погашения задолженности, может осуществляться поэтапно или единовременно.

Так, Налоговый кодекс Российской Федерации (гл. 9, ст. 61-68) предусматривает изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени в форме отсрочки, рассрочки, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита. В то время, как в Республике Беларусь, вышеупомянутым Декретом № 11 определены формы оказания государственной поддержки, не имеющей характер налоговых льгот. Согласно этого документа, государственная поддержка может быть оказана в виде изменения установленных законодательством сроков уплаты налогов и пени и нормативного распределения выручки. Причем изменение сроков уплаты налогов осуществляется в форме отсрочки, рассрочки и налогового кредита.

Рассмотрим эти формы. Так, *отсрочка* или *рассрочка* по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных нормативными документами, Причем в Российской Федерации отсрочка или рассрочка может быть предоставлена на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. В Республике Беларусь отсрочка погашения суммы задолженности по налогам предоставляется на срок от одного месяца до одного года с единовременной уплатой суммы налогов. Наряду с этим, рассрочка предоставляется на срок от одного месяца до одного года, но с поэтапной уплатой налогов. Рассматриваемые виды государственной поддержки могут предоставляться по всем суммам налоговых платежей, либо по части таких сумм. При этом, по платежам, поступившим в государственные целевые бюджетные фонды, отсрочка и (или) рассрочка не предоставляется. Кроме того, отсрочка или рассрочка по уплате налогов может быть предоставлена при наличии следующих оснований:

- угрозы экономической несостоятельности (банкротства);
- задержки финансирования налогоплательщика из бюджета;
- если производство и (или) реализация продукции (товаров) носят сезонный характер;
- в случае причинения налогоплательщику ущерба в результате стихийных бедствий, техногенных катастроф.

Также, при предоставлении отсрочки или рассрочки начисляются и уплачиваются проценты в размере 1/4 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь. *Налоговый кредит* также представляет собой изменение срока уплаты налога. Если в Российской Федерации он может быть предоставлен на срок от трех месяцев до одного года, то в Беларуси по налогам, срок уплаты которых не наступил – на срок от одного месяца до трех лет (с единовременной, либо поэтапной уплатой налогов в период действия этого кредита). Кроме того, в Республике Беларусь налоговый кредит предоставляется по решению Президента при банкротстве или сезонном производстве (реализации) продукции товаров. При этом начисляются и уплачиваются проценты в размере 1/2 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь. Необходимо отметить, что рассмотренные формы налоговых каникул могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Как отмечалось выше, в Российской Федерации организациям может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит. Он представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором предприятию предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Кроме того, инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль (доход) предприятия, а также по местным налогам сроком от одного года до пяти лет. В то же время, как было сказано, в Республике

Беларусь государственная поддержка может быть оказана в виде нормативного распределения выручки. Причем нормативное распределение выручки на очередной финансовой (бюджетный) год может быть установлено в связи с тяжелым финансовым положением субъектов хозяйствования по решению Президента. Вместе с тем, указанная форма государственной поддержки означает установление процентной доли выручки, поступившей на счет налогоплательщика, в пределах которой производится уплата (взыскание) налогов без изменения установленной законодательством очередности расчетов по платежам в бюджет. При этом налогоплательщик не освобождается от начисления пени в связи с несвоевременностью уплаты налогов.

Как подчеркивалось выше, в экономической литературе не проведена классификация налоговых стимулов. По нашему мнению, классификация налоговых стимулов имеет не только научно-познавательный характер, но и практические цели.

Среди них:

- более обоснованное использование налоговых стимулов в практике налогообложения;
- правильное отражение сумм налоговых стимулов в бухгалтерском учете;
- проведение необходимых аналитических расчетов;
- составление отчетности.

В связи с этим, считаем, что классификацию налоговых стимулов можно представить в виде схемы 1.

Таким образом, рассмотренные нами виды налогового стимулирования, составляют систему экономических элементов, в той или иной степени оказывающих стимулирующее действие на деятельность предприятия. Причем они различны между собой по своей экономической природе и представлены в форме:

- уменьшения обязательств перед государством – налоговые льготы. При выполнении определенных законодательством условий средства, высвобождаемые из под налогообложения, становятся средствами субъекта хозяйствования;
- изменения сроков уплаты обязательств государству – отсроченные налоги. Эти средства в момент возникновения обязательств, становятся заемными средствами субъекта хозяйствования, и остаются такими до момента погашения обязательств;

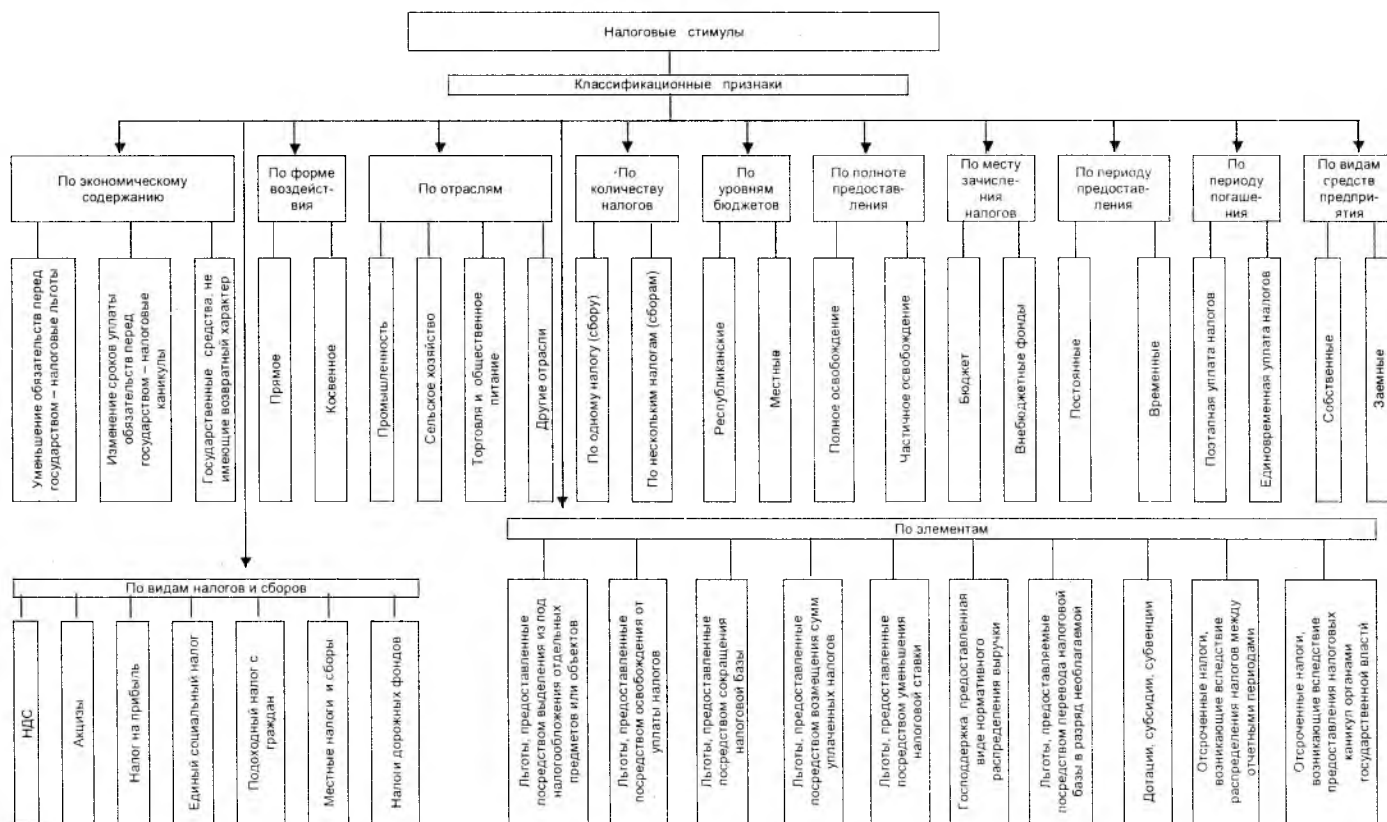


Схема 1. Классификация налоговых стимулов

• государственные средства, которые предоставляются субъектам хозяйствования на определенные цели и не носят возвратный характер. То есть, после получения товарно-материальных или денежных ценностей эти средства для предприятия являются собственными. Именно так они должны отражаться на счетах бухгалтерского учета предприятия.

Значит, налоговые стимулы возникают в виде активов или обязательств, в результате чего, средства, полученные предприятием, могут быть собственными или заемными.

(Продолжение следует)

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Декрет Президента «Об отмене индивидуальных льгот по налогам, сборам и таможенным платежам и о совершенствовании государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 19.04.2002 г. № 11 (национальный реестр, 2002 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.— М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002.— 408 с.
3. Российские стандарты (положения) по бухгалтерскому учету.— 3-е изд., доп.— М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2002.— 196 с.
4. Бархатов А. П. Международный учет: Учеб. пособие.— М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001.— 288 с.
5. В. Потопович Вместо индивидуальных льгот – господдержка в индивидуальном порядке/ Бюллетень нормативно-правовой информации.— 2002.— № 26.
6. Ковалев В. В. Финансовый анализ. Методы и процедуры.— М.: Финансы и статистика, 2001.
7. Ковалева О. Р. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческого предприятия: Серия «Учебники и учеб. пособия».— Ростов н/Дону: Феникс, 2000.— 512 с.
8. Литвиненко М. И. Основные принципы отложенного налогообложения/ Бухгалтерский учет.— 2001.— № 9.
9. Макарьева В. И. Практические советы по бухгалтерскому учету для целей налогообложения.— М.: Журнал «Налоговый вестник», 1999.
10. П. П. Викторов. Отложенные налоговые активы обязательства в соответствии с МСФО и US GAAP/ Бухгалтерский учет.— 2002.— № 4.— С. 59-62.
11. Риполь-Сарагоси Ф. Б. Финансовый и управленческий анализ: Учеб. пособие.— М.: Приор: Эксперт бюро, 1999.
12. Селезнева Н. Н., Ионов А. Ф. Финансовый анализ.— М., 2001.
13. Суваревич А. В. Характерные особенности российской и зарубежной учетной практики/ Международный бухгалтерский учет.— 2001.— № 8.
14. Финансовый анализ коммерческих и некоммерческих организаций: Учеб. пособие.— М., 2001.
15. Черник Д. Г., Починков А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов.— 2-е изд., перераб. и доп.— М.: ЮНИТИДАНА, 2000.— 511 с.

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО ВОЗМЕЩЕНИЮ НДС

Н. Г. Смирнов, БТЭУ

Значительное вмешательство требуется в процедуру возмещения экспортного НДС. Усложненная процедура, несомненно, является оправданной, поскольку таким способом государство борется с лжеэкспортом. Но, тем не менее, наличие такого значительного числа документов для подтверждения реального экспорта не решает проблему, поскольку практически во всех раскрытых экономических преступлениях у недобропорядочных экспортеров был полный комплект правильно оформленных документов. Также оттягивание сроков возврата денежных средств, использование метода налогового кредита не может быть решением проблемы, поскольку налогоплательщик может обратиться в суд. По закону налогоплательщик не обязан отвечать за своих поставщиков в случае неуплаты последним НДС в бюджет. Поэтому государству необходимо доказать в суде факт сговора экспортера с поставщиками и субпоставщиками. Но это сопряжено с огромными трудностями, в том числе финансового характера. Если поставщиками и субпоставщиками являются вполне легальные фирмы, то они могут просто показывать увеличение своей налоговой недоимки в бюджет или иметь льготы. Если же формальными поставщиками являются фирмы — однодневки, то их невозможно даже найти. Кроме того, длина цепочек поставщиков ничем не ограничена и может исчисляться десятками. Ни за какое разумное время всех их проверить не удастся.

Проблема возмещения НДС при экспорте всегда порождала проблему уклонения от уплаты НДС. Согласно принципам построения НДС, возмещение НДС при экспорте осуществляется для избежания двойного налогообложения с целью обеспечения конкурентоспособности экспортируемых товаров. При этом предполагается, что на всех стадиях создания добавленной стоимости товара соответствующие суммы