

НАЛОГОВОЕ ПРАВО — гарант законности и правопорядка

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Елена КИРЕЕВА,
доцент БГЭУ,
кандидат экономических наук

Налоговая система Республики Беларусь функционирует с 1992 г., что позволяет определить период ее действия как достаточно длительный для реальной оценки происходящих в экономике республики процессов.

Она имеет общепризнанный набор налоговых платежей, используемый как в европейских, так и в странах СНГ, и методы ее реформирования сводились в основном к следующему:

- расширению базы налогообложения за счет уменьшения числа льготных категорий налогоплательщиков;
- включению в облагаемый оборот ранее не применявшихся операций и полученных по ним доходов (в первую очередь это касается различного рода финансовых операций, доходов, возникающих при конвертации и изменении валютных курсов, бартерных сделок и т.д.);
- корректировке базовых ставок (в основном в сторону понижения);
- изменению порядка расчетов.

Однако данные меры не смогли устранить чрезмерную сложность и запутанность системы, а частые изменения как в самой системе, так и в уровне ставок по отдельным видам налогов приводят к тому, что в мировой практике называют «непроизводительной тратой времени и ресурсов».

Дальнейшее совершенствование налоговой системы, по нашему мнению, должно ориентироваться на унификацию как внутреннюю, так и внешнюю.

Внутренняя унификация предусматривает следующие основные направления:

- упрощение методик исчисления налогов;
 - применение идентичного механизма налогообложения для всех налогоплательщиков и объектов налогообложения;
 - равнозначность (одинаковый экономический эффект от применения) налоговых ставок по всем объектам налогообложения;
 - унификацию процедуры исполнения налоговых обязательств.
- Что же касается внешней унификации, то механизм ее действия

распространяется в первую очередь на приведение действующей налоговой системы республики в соответствие с налоговыми системами зарубежных стран. Такое соответствие предполагает решение следующих задач:

- дальнейшую интеграцию экономики республики в мировую экономику;
 - привлечение иностранного инвестора, в том числе и знакомыми (адаптированными) правилами налогообложения;
 - возможность заключения международных договоров об избежании двойного налогообложения без ущерба для национальной экономики (так как за основополагающие понятия доходов, прибыли, инвестиционного и трудовых капиталов принимаются равнозначные величины);
 - создание равных условий функционирования для отечественных товаропроизводителей, в том числе и на чужих рынках.
- Упрощение системы налогообложения не исключает возможность использования в налоговой системе специфических форм и методик налогообложения, кото-

рые могут применяться с целью стимулирования отдельных приоритетных направлений экономики, а также инвестиции, высокие технологии, малый бизнес, производство социально значимых товаров, экспорт и т.д.

С этой целью рекомендуется пересмотреть систему действующих в республике налоговых льгот на предмет их эффективности и форм применения, упорядочение которых является одним из первостепенных шагов совершенствования действующего налогового законодательства.

Налоговые льготы не всегда действуют однозначно в пределах одного или группы налогоплательщиков, отдельной отрасли и всей экономики в целом. В большинстве случаев они нарушают принцип справедливости и равнозначности налогообложения по отношению к участникам экономической деятельности, не пользующихся налоговыми привилегиями, поскольку льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает увеличение налоговой нагрузки для других. Дополнительные налоговые льготы, как правило, не достигают тех целей, ради которых они вводятся. Наиболее характерно данное положение отражает ситуацию, сложившуюся в сфере льгот по косвенным налогам.

Льготы, предоставляемые нерентабельным, планово-убыточным предприятиям, ЖКХ, транспорту и т.п., искажают картину бюджетного финансирования предприятий этих отраслей. Льготы по косвенным налогам (в частности НДС) по отдельным видам деятельности или продукции не достигают конечного потребителя, не вызывают желаемого социального эффекта к снижению цен, которые независимо от предоставляемых налоговых льгот достигают уровня спроса. Сокращение льгот

социального характера по косвенным налогам, как не отражающим реального вклада в экономику предприятий и искажающим равенство в налогообложении и формировании цен, можно заменить механизмом начисления налогов на общих условиях, но не перечислять в бюджет, а оставлять этим субъектам на целевые мероприятия и развитие собственной материальной базы.

Налоговые льготы также являются питательной средой для всевозможных злоупотреблений. Не отрицая налоговые льготы в целом, их число следует значительно сократить, оставив лишь самые необходимые. Кроме того, требуется введение принципа гласности, особенно это касается предоставления индивидуальных льгот и преференций. Следует прекратить тактику ограниченного предоставления льгот и преференций. Также необходимо упорядочить предоставление льгот в отношении налогов и сборов, которые напрямую сказываются на уровне конкурентоспособности предприятий-налогоплательщиков.

Предложения об отмене налоговых льгот должны привести не к ужесточению, а, наоборот, к смягчению налогового климата, так как индивидуальные льготы и преференции растворятся в общем хозяйственном обороте и создадут больше возможностей для реализации принципа экономической справедливости.

Сокращение неэффективных льгот не предполагает отказ от налоговых льгот, как метода государственного регулирования экономических процессов, и, в первую очередь, это касается льгот инвестиционного и инновационного характера, а также субъектов малого бизнеса и предпринимательства.

Так, льгота по налогу на прибыль, направляемая на развитие и расширение производства, должна быть адресная, т.е. использована

на действительное развитие производственной деятельности предприятия, строительство производственных объектов и жилья. В поле действия этой льготы необходимо также ввести объекты интеллектуальной собственности (технологии, ноу-хау, программные продукты и т.д.).

Действенность применения льготы на капиталовложения и инновации необходимо оценивать во взаимосвязи с совершенствованием механизма амортизации и изменения стоимости основных фондов с учетом инфляционных процессов. С этой целью возникает необходимость совершенствования механизма амортизации.

В частности, упрощение механизма расчета, аккумуляция средств амортизационных отчислений для использования их как одного из основных источников инвестирования предприятия возможны при замене индивидуальной амортизации каждого амортизируемого объекта комплексной. При этом возможны определение и амортизирование суммарного баланса каждой из основных групп. За счет сокращения сроков амортизации предприятие получит возможность эффективно в течение первых месяцев или лет списать большую часть затрат, связанных с приобретением основных средств и нематериальных активов. Предлагается разрешить предприятиям капитализацию с последующей амортизацией отдельных видов затрат (например, на НИОКР) и сделать более либеральным перенос убытков на будущее.

Необходимо также отметить, что действенность инвестиционных льгот возможно оценить реально лишь тогда, когда на микроуровне стоимость имущества (капитала) индексируется с учетом инфляции.

Если же налоговый режим и бухгалтерская система игнориру-

ют инфляцию даже частично, ограничиваясь разовыми дооценками (как это происходит в течение ряда лет), то затраты, прибыль, капитализируемая прибыль и соответствующие инфляционные потоки оказываются нереальными. В результате фактически завышенная прибыль отчисляется частично в бюджет, частично проедается, возрастает потребность в кредитных ресурсах, в том числе и для поддержки прежней воспроизводственной структуры. Непересчитанная дебиторская задолженность ложно информирует о ее достаточности для погашения кредитных долгов и т.п.

Таким образом, вопрос о льготном (приоритетном) инвестировании должен решаться комплексно, с учетом всех факторов, влияющих на капитализацию прибыли предприятия. Вместе с другими мерами, направленными на поддержку инвестиционной активности и оказание помощи отечественным товаропроизводителям, специальные режимы налогообложения необходимо предусмотреть для привлечения стабильного потока иностранного инвестирования.

С этой целью необходимо разработать устойчивую и эффективную систему налоговых льгот для иностранных инвесторов, в первую очередь, для производителей продукции, не имеющей аналогов в Республике Беларусь, внедряющих новые высокотехнологичные технологии. Налоговый и правовой режимы для этих субъектов должны иметь в течение ряда лет стабильный характер. Необходимо также пересмотреть меры защиты иностранных инвесторов от законодательных актов, ухудшающих их финансовое положение на территории республики и предусмотреть порядок возмещения понесенных от этого убытков.

Система налоговых льгот должна быть доступна для каждого налогоплательщика. С этой целью ре-

комендуется разработать механизм применения и предоставления налоговых льгот субъектам всех форм собственности в форме налогового кредита с получением процентов за его использование.

Единые принципы налогообложения не означают равенства в распределении доходов между государством и отдельными субъектами хозяйствования, для которых могут применяться понижающие ставки налога на прибыль или применяться другие формы упрощенного налогообложения:

- фиксированные ставки налога на прибыль (доход);
- упрощенная система налогообложения;
- патенты и налоговые карты.

Причем в применении этих форм субъекты хозяйствования должны иметь право выбора льготного или общего налогообложения.

В целом, несмотря на общие подходы в унификации основных налогов, объединенных в группу налогов и сборов, на которую распространяется действие Закона «О налогах и сборах в Республике Беларусь», особые нарекания со стороны субъектов хозяйствования как налогоплательщиков вызывают различные формы создания государственных целевых бюджетных фондов. Не отрицая необходимости поддержки отдельных отраслей или мероприятий (которую можно осуществить путем предоставления налоговых льгот и снижением действующих ставок, что рассматривалось выше), необходимо отметить, что вариантность различных отчислений, включаемых как в отпускную цену, так и в себестоимость создает картину налогового неравенства и нивелирует воздействие таких экономических рычагов, как НДС и налог на прибыль. Отчисления, имеющие

различную базу обложения и источники финансирования, обладают рядом общих недостатков:

- создают дополнительную налоговую нагрузку;
- не выполняют в полной мере возложенных на них функций целевого финансирования. Наиболее характерным примером является чрезвычайный (Чернобыльский налог), поступления от которого на 1/3 не покрывают расходы на ликвидацию аварии на ЧАЭС и мероприятия по социальной защите пострадавших в аварии граждан;
- усложняют систему расчетов;
- размывают целостность механизма налогообложения;
- создают прецеденты налогового уклонения;
- формируют дополнительные денежные потоки, которые необходимо контролировать и распределять (при перечислении в республиканский бюджет);
- искажают картину возможного поступления регулирующих платежей (НДС, акцизов, налога на прибыль), что, в свою очередь, приводит к нереальной оценке межбюджетных отношений и дополнительному перераспределению средств;
- являясь ценообразующими, создают неравную налоговую нагрузку на экспортируемую продукцию, что приводит к снижению конкурентоспособности национальных товаров;
- имея сугубо фискальный характер (на них практически не распространяется действие на-

логовых стимулирующих льгот), искажают их воздействие, в результате чего нельзя оценить эффект от введения налогового освобождения.

В связи с этим представляется возможной отмена отчислений в государственные целевые фонды, включаемые в отпускную цену или в себестоимость. Необходимость осуществления целевых, приоритетных мероприятий и программ может финансироваться за счет формирования в бюджете отдельных фондов исходя из общего объема бюджетных ресурсов (т.е. без выделения целевых источников). При этом приоритетность мероприятий может определяться ежегодно в бюджете на очередной год путем установления норматива использования средств на приоритетные нужды в процентах и ВВП или общим расходам бюджета.

Отмена отчислений приведет к увеличению поступлений основных налоговых платежей (НДС, акцизов, налога на прибыль), выравнивает потоки межбюджетного финансирования, создаст реальную картину направления расходов бюджетных средств.

Механизм совершенствования налогообложения по основным видам налогов также может быть подвергнут дальнейшей унификации как с целью внутреннего упрощения и упорядочивания расчетов, так и для дальнейшего сближения национального и международного налогового законодательства. Основная часть доходов бюджетов всех уровней формируется за счет четырех основных налогов, а именно: НДС, акцизов, налога на прибыль, подоходного налога с физических лиц. Принимая во внимание, что эти налоги в большей степени выполняют свою фискальную функцию (об этом можно судить по итогам выполнения бюджета за ряд лет), они апробированы как в развитых, так и в развивающихся

государствах, а также учитывая определенную адаптированность (с 1992 г.) налоговых органов и налогоплательщиков к ним, в новом законодательстве необходимо предусмотреть не кардинальное их изменение (отмену), а приведение в соответствие с международными формами налогообложения с целью унификации и интеграции в международное экономическое сообщество. Совершенствование этих налогов необходимо рассматривать не с позиции изменения базовых ставок, а регулирования налоговой базы.

Международная система учета предусматривает порядок определения облагаемой базы налогом на прибыль, существенно отличающийся от действующего в республике и позволяющий более эффективно управлять расходами, осуществляемыми в процессе хозяйственной деятельности.

При переходе на международные стандарты бухгалтерского учета налоговая база будет определяться как разница между выручкой и связанными с извлечением прибыли расходами и вычетами. При этом из выручки должны вычитаться все деловые расходы, связанные с ведением бизнеса, за исключением специально оговоренных и не подлежащих вычету при налогообложении либо принятых к вычету в ограниченных размерах.

Большинство из действующих в законодательстве республики ограничений по отнесению на себестоимость не имеет экономического обоснования (в отношении процентов по кредитам, затратам на рекламу, обучение персонала, расходам на получение информации, необходимой для осуществления хозяйственной деятельности) и должно быть отменено.

Представляется целесообразным, как принято в международной практике, разграничение учета затрат на производство, реали-

зацию, финансовую деятельность. Если принять международную методологию, то повысится аналитичность финансовой отчетности, четче определятся затраты на производство, а в результатах финансовой деятельности получат отражение все расходы по управлению и сбыту. Основное в этом изменении – расходы (затраты) и прибыль на единицу изделия станут сопоставимы с международными аналогами.

Кроме прибыли, важнейшим налогооблагаемым параметром является добавленная стоимость. Ее используют практически все европейские страны, поскольку налоговые поступления из прибыли не всегда гарантированы. Механизм взъискания НДС за рубежом таков, что от него трудно уклониться. Речь идет о техническом оснащении учетных операций, налаженной системе документооборота по отгрузке и реализации и т.п. Экономическая сущность НДС состоит в том, чтобы на каждой стадии промежуточного потребления облагать налогом сумму процентов ренты, прибыли и заработной платы, то есть доходов от факторов производства. Основное бремя данного налога ложится на конечного потребителя. В нашей республике оно особенно велико, поскольку НДС на каждой стадии производственного потребления включается в материальные затраты и входит таким образом в цену продукции следующего цикла. Это представляется совершенно необоснованным, поскольку продавец, являющийся сборщиком налога на протяжении всей технологической цепочки, должен вычитать НДС, который он уплатит при покупке полуфабрикатов, выплачивая государству только остаток.

Поэтому переход на зачетную систему исчисления НДС с 2000 г. наиболее предпочтителен.

В то же время введение НДС по зачетному методу, кроме положительных, отработанных не только в

европейских странах, но и в странах СНГ, имеет ряд недостатков, первым из которых является отсутствие в налоговом законодательстве республики реального механизма адаптации к вновь вводимым налоговым инструментам.

Переход на новую систему требует дополнительных расходов как для государства, так и для налогоплательщиков. Это и разработка, и внедрение новых бухгалтерских программ, необходимость применения новых бухгалтерских регистров и форм отчетности, повышение квалификации кадров и т.п.

В связи с этим целесообразно определить в законодательном порядке период адаптации к изменениям в налоговом законодательстве с четкими сроками как для существенных изменений (ввод новых видов налогов или переход на новую систему расчета), так и для определенных уточнений действующего.

С нашей точки зрения в этих случаях возможно применение инструмента налоговой амнистии. То есть по истечении определенного срока (за основу можно взять бюджетный год) налогоплательщику предоставляется право внесения изменений в финансовую отчетность без применения штрафных санкций. Это позволит избежать искажений финансовых результатов за адаптационный период, в том числе и увеличить поступления налогов в бюджет. Один из существенных недостатков в переходе на зачетную систему взимания налогов — неурегулированность вопросов взимания НДС во внешней торговле со странами СНГ.

При переходе на зачетный метод и одновременном сохранении со странами СНГ принципа «страны происхождения» возможны существенные потери бюджета республики по доходам от НДС, поскольку в этом случае белорусским предприятиям — экспортерам в страны дальнего зарубежья

придется полностью возмещать из белорусского бюджета налоги, уплаченные на сырье, материалы и оборудование, в том числе и поставщиками из других стран СНГ, откуда ввозились эти товары. Учитывая отрицательное торговое сальдо с Россией и долю этой страны в экспортно-импортных операциях республики, суммы таких возмещений могут быть весьма значительными и не компенсироваться за счет внутренней реализации и торговли с другими странами. Реальность такой ситуации подтверждает сегодняшний опыт других стран СНГ, использующих гибкий принцип исчисления НДС.

В то же время переход на принцип страны назначения представляется необходимым для нормального функционирования республики и стран СНГ в международной торговле. С целью урегулирования взимания и поступления налога в бюджеты различных стран возможно создание специального международного органа, который отслеживал бы торговые балансы, решал бы проблему компенсации по доходам от НДС между бюджетами разных стран.

С 1999 г. в республике действует новый принцип налогообложения доходов граждан подоходным налогом — по совокупному доходу. Действительно, ранее применявшееся налоговое законодательство по подоходному налогу не отражает рыночных критериев, сложно, персонафицировано практически для каждой категории налогоплательщиков, имевших свой порядок исчисления, сроки уплаты, свою сферу применения льгот и необлагаемых доходов.

В то же время введение совокупного налогообложения на базе действовавшего путем простого арифметического сложения без учета вычетов стимулирующего и социального характера, расходов, связанных с извлечением доходов (так называемых профессиональ-

ных расходов), может привести к существенному ухудшению жизненного уровня населения, резко сократить трудовую инициативу и инвестирование экономики путем вложений, личных сбережений.

Основной принцип, на основании которого должно базироваться подоходное налогообложение, — это принцип формирования достаточной покупательной способности граждан. Его применение позволяет без прямого вмешательства в ценообразование на товары первой необходимости избежать искажений в соотношении цен на них к прочим товарам, что позволит значительно сократить размер государственных субсидий для поддержки товаропроизводителей.

Предлагается усовершенствовать механизм исчисления подоходного налогообложения, установив необлагаемый минимум в размере минимального прожиточного уровня, и индексировать его с учетом инфляции.

Сокращение льгот по косвенным налогам, в частности НДС социального характера (услуги транспорта, жилищно-коммунального хозяйства, расходы на обучение и оздоровление), позволит применить адресные скидки для налогообложения. С целью привлечения личных инвестиций в экономику (строительство жилья, вклады в ценные бумаги, пенсионные фонды) представить ряд вычетов инвестиционного характера для населения.

Доходы бюджетов различных уровней могут быть увеличены за счет роста количества налогоплательщиков, расширения налоговой базы в результате отмены льгот, совершенствования системы учета, улучшения налоговой дисциплины и деятельности налоговых органов.

Большую роль в упорядочивании налоговых отношений и унификации налогового законодательства должен выполнить Налоговый

кодекс, закладывающий правовой фундамент налоговых отношений и определяющий основы процесса налогообложения.

Таким образом, при юридическом закреплении прав, обязанностей и ответственности всех участников налоговых отношений в Налоговом кодексе в основу должен быть положен принцип справедливости как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

С этой целью необходимо:

- установить четкие механизмы и процедуры исполнения налогового обязательства, механизм и формы осуществления налогового контроля;
- при изменении (в том числе и при нарушении сроков исполнения налогового обязательства) определить механизм и формы осуществления налогового контроля;
- при изменении (в том числе и при нарушении сроков исполнения налогового обязательства) ввести плату, соответствующую со ставкой рефинансирования НБ. Предусмотренный размер платы необходимо установить в следующих случаях: при несвоевременной уплате налогов налогоплательщиками; при возврате излишне взысканных средств или изменение уплаченных им самостоятельно (при неисполнении налоговым органом установленного срока возврата);
- определить четкую процедуру порядка изменения срока налогового обязательства (отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита) и механизм его применения доступным для каждого налогоплательщика.

Особую актуальность в целях обеспечения создания единого налогового порядка приобретает введение самостоятельной отрасли законодательства – налогового права. Налоговое право должно гарантировать законность и правопорядок в целях оперативного рассмотрения спорных вопросов, возникающих в процессе налогообложения и принятия компетентных решений по ним. С этой целью предлагается создание специализированных судов (налоговых арбитражей). В рамках налогового права необходимо пересмотреть институт налоговой ответственности, в том числе и с позиций, ликвидирующих дискриминацию налогоплательщиков по каким-либо основаниям.

Предлагается подход к определению налоговой ответственности (налогового правонарушения), единый для всех участников налоговых отношений: как уплачивающих налоги (налогоплательщики), выполняющих функции кассового исполнения налоговых обязательств (банковские учреждения), так и контролирующих налоговый процесс (налоговые органы). С этих позиций налоговая ответственность должна быть основана на принципе «налогоплательщик для государства и государство для налогоплательщика».

Налоговые нарушения должны дифференцироваться в зависимости от содержания нарушения и ущерба, причиненного неуплатой налога и неправомерными действиями, произошедшими по вине налоговых органов, приведение к торможению хозяйственной деятельности и, как следствие, к снижению собираемости налогов.

Дифференциация норм ответственности должна также отражать состав налогового нарушения, учитывать причину совершения противоправного действия

(умысел или небрежность), предусматривать применение конкретных санкций с учетом смягчающих или отягчающих обстоятельств.

В обязательном порядке необходимо ввести институт налоговой тайны и установить ответственность за несоблюдение конфиденциальной информации о налогоплательщиках.

Исходя из вышеизложенного предполагаем, что совершенствование механизма налогообложения должно осуществляться в рамках создания Налогового кодекса, который призван обеспечить решение следующих задач:

1. Построение стабильной, понятной и единой налоговой системы в республике, установление правовых механизмов взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства.
2. Создание рациональной налоговой системы, обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов, содействующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности, улучшению благосостояния граждан.
3. Введение основных принципов и элементов международной системы бухгалтерского учета и налогообложения.
4. Уменьшение количества налогов, снижение общего налогового бремени.
5. Формирование единой налоговой правовой базы.
6. Совершенствование системы ответственности за налоговые нарушения и налогового администрирования. ■