

# § 2 НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Андрощук В.В. \_\_\_\_\_ ■

## РЕФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

***Аннотация:** Ведется постоянная работа, направленная на реформирование налогового законодательства Беларуси и совершенствования методов налогового администрирования. Это позволяет сделать национальное налогообложение эффективным инструментом пополнения государственного бюджета и одновременно использовать его для стимулирования деловой активности в республике и роста экономического потенциала страны.*

***Ключевые слова:** Налоги и налогообложение, налогообложение, реформы, Республика Беларусь, оптимизация, расходы, администрирование, отчисления, ставки, отчетность*

Руководство Республики Беларусь одной из своих первоочередных задач видит улучшение эффективности налоговой политики, для чего проводит поэтапное реформирование налоговой системы.

Цель данной реформы – увеличение поступлений доходов в бюджет государства, при одновременном снижении налоговой нагрузки на отечественного производителя, а также сохранение привлекательности Беларуси для иностранных инвесторов. Мировой опыт показывает, что эта задача относится к разряду наиболее сложных, поскольку требует поиска оптимального баланса интересов государства и налогоплательщиков.

Современные налоговые системы зарубежных стран являются результатом длительного процесса совершенствования,

но продолжают свое развитие для соответствия общим принципам налогообложения, выработанными мировым сообществом. Критерии оценки налоговой системы впервые сформулировал в 1776 году Адам Смит в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов»<sup>1</sup> (позднее ставшей известной как «Декларация прав налогоплательщика»).

Существующая в настоящее время в Республике Беларусь система налогового администрирования позволяет собирать практически весь объем налоговых платежей и поддерживать уровень задолженности в пределах 1% от общего объема доходов

<sup>1</sup> См.: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 2007.

бюджета<sup>2</sup>, что дает основание считать ее эффективной.

С другой стороны, налогоплательщики, преимущественно индивидуальные предприниматели и субъекты хозяйствования, оценивают действующую налоговую систему как сложную из-за того, что она содержит большое число налоговых платежей и сборов, а их методика исчисления достаточно специфична. Так, например, при налогообложении выручки исчисляются и уплачиваются последовательно три налога: с продаж, на добавленную стоимость и сбор в республиканский фонд поддержки сельхозпроизводителей. Десятилетие назад, в 1999 году, выручка от реализации облагалась одновременно шестью видами платежей: помимо вышеназванных, в соответствии с положениями действовавшего в то время Закона Республики Беларусь от 20 декабря 1991 года № 1323-ХІІ «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь»<sup>3</sup>, налогоплательщик производил отчисления в местный бюджетный целевой фонд стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия (1%), отчисления в местный бюджетный фонд содержания и ремонта жилищного фонда (0,5–1%), отчисления в дорожный фонд пользователями дорог (1%).

Чрезмерное налогообложение выручки от реализации продукции, работ и услуг приводит к перенесению большей части платежей на их потребителя путем включения налогов в цену товаров и услуг, что

в свою очередь является причиной завышения отпускных цен и делает отечественные товары и услуги неконкурентоспособными на мировом рынке.

Более того, из-за недостатка собственных оборотных средств, расходуемых на платежи в бюджет и во внебюджетные фонды, предприятия вынуждены прибегать к кредитам банков, причем не столько на цели переоснащения и модернизации, выраженной в приобретении новейших технологий и оборудования, но и для выплаты заработной платы работникам. В конечном результате себестоимость и так недешевой продукции увеличивается еще и сумму банковских процентов. На определенном этапе хозяйственной деятельности некоторые предприятия по этой причине сталкиваются с затруднениями в своевременных расчетах с бюджетом.

Одним из отклонений от принципа равенства и справедливости налоговой системы Республики Беларусь можно назвать формирование целевых бюджетных и внебюджетных фондов для поддержки отдельных отраслей экономики. При этом происходит переложение затрат одних предприятий на другие, многие из которых сами нуждаются в финансовом оздоровлении.

Целевое финансирование сельского, жилищного, дорожного хозяйств, развитие городской инфраструктуры за счет средств других отраслей идет в разрез с принципами рыночной экономики. Финансовую поддержку значимых для экономического развития страны отраслей следует осуществлять непосредственно за счет бюджетных средств, без обременения дополнительными сборами всех налогоплательщиков.

Действующее налоговое законодательство демонстрирует примеры своей

<sup>2</sup> Рассчитано автором по промежуточным итогам за 2008 год. См.: <http://nalog.by/news/ministries/mnsnews2507083.html>.

<sup>3</sup> См.: Национальный правовой портал правовой информации Республики Беларусь. <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=v19101323>.

нестабильности, что лишает предприятия возможности финансово планировать свою деятельность. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 02 сентября 2008 года № 492<sup>4</sup> «О внесении дополнений и изменений в Указ Президента Республики Беларусь от 7 мая 2007 г. № 215», в 121,9 раз были увеличены ставки экологического налога на добычу воды – с 41 белорусского рубля до 5000 белорусских рублей за 1 куб. м.<sup>5</sup> При этом обязанность по расчету и уплате налога по новым ставкам возникла у налогоплательщиков с 1 июля 2008 года, то есть за 2 месяца до принятия Указа. Очевидно, что единственной целью столь резкого изменения ставки налога стало увеличение суммы отчислений в государственный бюджет. В результате белорусские производители алкогольных и безалкогольных напитков автоматически оказались в проигрышном положении по сравнению со своими конкурентами из соседних стран, так как, например, в России ставка аналогичного налога значительно ниже, и, в зависимости от региона, составляет от 300 до 400 российских рублей за 1000 куб. м.

Несмотря на то, что налоговые отношения в Беларуси регулируются Общей частью Налогового кодекса Республики Беларусь<sup>6</sup>, вступившей в силу еще в 2004 году,

<sup>4</sup> См.: Национальный правовой портал правовой информации Республики Беларусь. <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=p30800492>.

<sup>5</sup> На протяжении 2008 года официальный курс российского рубля к белорусскому рублю находился в пределах от 80 до 91 белорусского рубля за 1 российский рубль. Официальный сайт Национального Банка Республики Беларусь. [http://www.nbrb.by/statistics/rates/archive/yearday\\_2008.xls](http://www.nbrb.by/statistics/rates/archive/yearday_2008.xls).

<sup>6</sup> См.: Национальный правовой портал правовой информации Республики Беларусь. <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=hk0200166>.

до сих пор некоторые аспекты этих отношений определяются декретами, указами, постановлениями, решениями и методическими письмами. Для обеспечения однозначности толкования налоговых законов в специализированных изданиях публикуются разъяснения специалистов и экспертов по исчислению и уплате налогов. Налогоплательщик вынужден регулярно обращаться к печатным изданиям, отслеживая все изменения в нормативных актах. Большинство этих изданий реализуется исключительно по подписке, стоимость которой достаточно существенна для некрупных налогоплательщиков.

Сложность налоговых инструкций приводит к тому, что для правильного и своевременного начисления платежей требуется либо высочайшая квалификация штатных специалистов бухгалтерии, либо регулярное обращение к услугам аудиторских компаний. Рядовые бухгалтеры в силу значительного объема выполняемых работ не в состоянии отслеживать все изменения в налоговом законодательстве и овладеть всем объемом информации, что приводит к ошибкам, в большей степени непреднамеренным, тем не менее, влекущим за собой немалые финансовые санкции для предприятий.

О сложности налоговой системы в Республике Беларусь говорится в отчете Всемирного банка, поместившего Беларусь на 178 место исходя из среднего показателя, рассчитанного по количеству налогов, времени, затрачиваемому на их уплату, и размерам налоговых ставок.<sup>7</sup>

Для оценки эффективности налогового администрирования следует учитывать и

<sup>7</sup> Doing Business in 2008 / Всемирный банк. <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2008.aspx>.

размеры косвенных издержек, связанных с налогообложением и обусловленных параметрами налоговой системы: количеством налогов, периодичностью представления налоговых деклараций, уровнем экономической ответственности налогоплательщиков, периодичностью проведения проверок налоговыми органами. При этом расходы субъектов хозяйствования, связанные с исчислением и уплатой налогов, а также получением информации и разъяснений по их начислению и уплате, также следует относить к налоговым издержкам.

С учетом структуры налоговых органов Беларуси к издержкам государства при налоговом администрировании относятся все бюджетные расходы на содержание сотрудников Министерства по налогам и сборам, его региональных и местных инспекций, а также определенную часть финансирования органов Министерства финансов, обеспечивающих поступление собранных налогов в бюджет.

Таким образом, эффективная реализация налогового законодательства предполагает оптимальное и соразмерное соотношение между расходами государства и субъектов хозяйствования на исполнение требований налогового законодательства. Данное положение было сформулировано американским экономистом, нобелевским лауреатом Дж. Стиглицем<sup>8</sup>, который разделил налоговые издержки на прямые, связанные с содержанием государственного налогового аппарата, и косвенные, относимые на счет налогоплательщика.

Критерием оценки эффективности налогового администрирования можно

считать фактический уровень налоговых издержек налогоплательщиков. Их следует рассматривать как необходимый минимум расходов на исполнение требований действующего налогового законодательства, то есть неизбежный в рамках существующей налоговой системы.

Сокращение уровня косвенных издержек налогоплательщиков возможно посредством внесения изменений в процедуры налогового администрирования. В рамках оптимизации налогообложения законодателями предполагается изменить порядок представления налоговых деклараций и систему налогового контроля. Так, например, в настоящее время статьей 17 Закона Республики Беларусь от 19 декабря 1991 года № 1319-XII «О налоге на добавленную стоимость»<sup>9</sup> предусмотрена обязанность плательщика ежемесячно представлять налоговую декларацию вне зависимости от наличия у него обязательств по уплате налогов. Отмена данного положения не повлечет негативных последствий для бюджета страны.

Предполагается установить поквартальный порядок уплаты налогов на доходы и имущество, а также полностью отменить так называемые прочие налоговые платежи, исчисляемых из прибыли: транспортный сбор, сбор на содержание и развитие инфраструктуры города. Введение единого налога на прибыль упростит исчисление налогов и сократит налоговую нагрузку на нее. Величина налоговой нагрузки служит эффективным показателем для зарубежных инвесторов при принятии решения об инвестициях в национальную экономику.

<sup>8</sup> См.: *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора. М., 1997.

<sup>9</sup> См.: Национальный правовой портал правовой информации Республики Беларусь. <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=v19101319>.

В результате упрощения системы налогового контроля планируется введение презумпции невиновности налогоплательщиков, а также понятия «штрафной налоговый вычет», означающее освобождение плательщика от административных штрафов в случаях, когда сумма недоплаченных налогов не превышает 10 базовых величин<sup>10</sup>.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 19 декабря 2008 года № 689 «О некоторых мерах по совершенствованию контрольной и надзорной деятельности в Республике Беларусь»<sup>11</sup> с 19 декабря 2008 года было приостановлено проведение контроля и надзора за деятельностью юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в форме проверок (ревизий) до дня вступления в силу Указа Президента Республики Беларусь, регламентирующего единый порядок проведения контрольной и надзорной деятельности в Республике Беларусь.

Согласно положениям данного Указа, количество проверок сокращается путем перехода на пятилетний период планирования их проведения. Проведение внеплановых проверок предприятий допускается только при сокращении суммы уплаченных налогов или наличии задолженности по платежам в бюджет по итогам года.

При выборе объекта проверок налоговые органы будут руководствоваться критерием оценки надежности налого-

плательщика, которым будет присвоена следующая классификации:

– добросовестный налогоплательщик (осуществляет деятельность не менее 3 лет, не имеет нарушений в течение 2 лет, не имеет задолженности по платежам в бюджет);

– рискованный налогоплательщик (производители и импортеры подакцизной продукции; предприятия, у которых суммы недоплаченных налогов по результатам последней налоговой проверки превысили 10% от общей суммы начисленных налогов).

Государственная целевая программа по разработке программно-технического комплекса по автоматизации процесса расчета подлежащих уплате в бюджет сумм налогов, сборов (пошлин) и представлению в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде<sup>12</sup> на 2008–2010 годы, полный объем финансирования которой превысит 10 млрд белорусских рублей, была утверждена Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 26 августа 2008 года № 1227. Существующая система приема налоговых деклараций требует значительных затрат рабочего времени и людских ресурсов. По обобщенной статистике налоговых органов, в среднем одно юридическое лицо, в зависимости от рода деятельности, представляет в налоговую инспекцию до 15 налоговых деклараций ежемесячно. Созданная и находящаяся в настоящее время в режиме тестирования система электронного декларирования позволит оптимизировать расходы на налоговое администрирование. В течение первого года действия системы планируется перейти на прием электронных деклараций от

<sup>10</sup> Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 02 ноября 2007 года № 1446 с 1 декабря 2007 года устанавливается базовая величина в размере 35 000 рублей. Национальный правовой портал правовой информации Республики Беларусь. <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=hk0200166>.

<sup>11</sup> См.: Национальный правовой портал правовой информации Республики Беларусь. <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=p30800689>.

<sup>12</sup> См.: Официальный сайт Совета министров Республики Беларусь. [http://www.government.by/public/shared/rus/solutions/rus\\_solution101170\\_1.pdf](http://www.government.by/public/shared/rus/solutions/rus_solution101170_1.pdf).

налогоплательщиков со статусом «добросовестный», в течение второго – от всех остальных. После апробации системы электронного декларирования и получения положительных результатов ее применения налогоплательщики со статусом «рискованные налогоплательщики» также перейдут на электронное декларирование.

Описанные выше меры позволят не только повысить эффективность налоговой системы с позиции государственных органов, но и сделать ее более приспособленной к потребностям налогоплательщиков; сократить расходы, как госбюджета, так и субъектов хозяйствования на исполнение норм налогового законодательства.