# ***СОДЕРЖАНИЕ***

# ВВЕДЕНИЕ

# 1. Теоретические основы налоговых отношений

# 1.1 Возникновение налогов, их развитие. Эволюция учения о налогах

### 1.2 Основные налоговые теории

1.3 Сущность и функции налогов

2. Характеристика современного налогообложения в Республике Беларусь

2.1 Основные принципы и механизмы построения налоговой системы Беларуси

# 2.2 Современное состояние налоговой системы Республики Беларусь

3. Зарубежный опыт реформирования системы налогообложения и практика его применения в Республике Беларусь

3.1 Зарубежный опыт реформирования системы налогообложения

3.2 Совершенствование системы налогообложения в Республике Беларусь

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

# СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

# ***ВВЕДЕНИЕ***

Бюджетные отношения характеризуют финансовые отношения, возникающие между предприятиями, учреждениями и населением с государством и связанные с формированием и использованием централизованного фонда денежных средств, предназначенного для совместного потребления. Бюджетные отношения характеризуются многосторонностью в силу того, что опосредуют разные направления распределительного процесса (финансовых связей между секторами экономики, сферами общественной деятельности, отдельными отраслями экономической системы, территориями страны) и охватывают все уровни хозяйствования (касательно нашей республики – это республиканский и местный уровни). Бюджетные отношения зависят от методов ведения хозяйства, социально-культурного развития страны, от финансовой политики государства. Необходимость в таких отношениях связана с тем, что в руках государства концентрируется определенная доля национального дохода (отчисления в виде налогов и платежей с доходов), которая должна быть распределена для нужд воспроизводства всего общества, для решения общественных задач, таких, как управление, оборона, социально-культурное развитие. В процессе функционирования бюджетные отношения овеществляются в бюджетном фонде страны, величина которого зависит от потребностей общества в развитии тех или иных отраслей народного хозяйства, структурных сдвигов в экономике.

В доходах бюджета находят выражение экономические отношения, которые возникают между плательщиками и государством. Проявляются эти экономические отношения при совершении платежей в виде налогов и сборов, направляемых на формирование бюджетного фонда государства. Создание рыночной экономики диктует необходимость использования в качестве основных методов формирования доходов установление различных налогов. Экономическая сущность налогов заключается в том, что возникают денежные отношения, имеющие четкую объективную обусловленность, а именно они позволяют государству получать определенную сумму денежных средств от первичных получателей доходов. Любой налог рассматривается в качестве экономической категории, которая выполняет две основные функции: фискальную, при помощи которой формируется бюджетный фонд, и экономическую, оказывающую влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его развитие, усиливая или ослабевая накопление капитала, расширяя или сокращая платежеспособность населения.

Проблемы, затрагиваемые в данной работе, являются весьма актуальными для нашего государства. Без надлежащего формирования доходной части бюджета невозможно финансирование целевых государственных проектов, поддержание науки, здравоохранения, образования, повышение уровня жизни в государстве, а так как основным источником доходов бюджета являются налоги, то необходимо проводить грамотную налоговую политику, которая позволит и налоги собрать и налогоплательщиков не разорить.

Целью данной работы является изложение теоретических основ налогообложения в Республике Беларусь, а также проведение исследования состава, структуры и динамики налогов Республики Беларусь. Также автор попытается выявить положительные и отрицательные тенденции в развитии структуры налоговой доходной части бюджета, и, соответственно, предложить меры по поиску путей оптимизации налоговой системы, а также по совершенствованию системы налогообложения. В этих целях при написании данной работы широко использовались периодические издания, в частности газеты «Национальная экономическая газета», «Белорусский рынок» и «Белорусская газета», а также соответствующие законодательные акты.

Объектом дипломного исследования является налоговая система Республики Беларусь, которая формируется из платежей граждан и субъектов хозяйствования.

Данная дипломная работа состоит из трех разделов: первый носит теоретический характер, в нем также приводятся данные о структуре и состоянии объекта исследования. Второй раздел носит рекомендательный характер: в нем указывается на достоинства и недостатки современной системы налогообложения Республики Беларусь.

Оценка системы налогообложения отдельного государства невозможна без ее сравнения с аналогичными показателями по другим странам. Поэтому, в третьем разделе дана краткая характеристика наиболее распространенных в экономически развитых странах налогов, так же освещен опыт налоговых реформ в развитых странах мира.

При исследовании налоговой системы автор работы использовал следующие методы: метод экономического анализа, метод статистической обработки данных, метод сравнения. Использование вышеуказанных методов облегчает восприятие цифровой информации, а также позволяет провести всесторонний анализ данных, выделить факторы и выявить резервы.

# ***1. Теоретические основы налоговых отношений***

# ***1.1. Возникновение налогов, их развитие. Эволюция учения о налогах***

Налоги возникли на заре человеческой цивилизации. Они стали необходимым звеном экономических отношений в общес­тве с момента возникновения государства. Развитие и измене­ние форм государственного устройства неизбежно сопровожда­ются преобразованием налоговой системы. В современном об­ществе налоги — основная форма доходов государства. Кроме этой сугубо фискальной функции налоговый механизм исполь­зуется для экономического воздействия государства на общес­твенное производство, его динамику и структуру, на развитие научно-технического прогресса.

В историческом развитии механизма взимания налогов обыч­но выделяют три основных этапа. Начальный этап (от древне­го мира до начала средних веков) характеризуется отсутствием финансового аппарата для определения и сбора налогов: госу­дарство лишь устанавливало общую сумму средств, которую желало получить, а сбор налогов поручало городу или общине. Очень часто оно прибегало к помощи откупщиков.

На втором этапе (XVI-XIX вв.) в стране возникла сеть го­сударственных учреждений, в том числе финансовых, и госу­дарство выполняло часть функций: устанавливало квоту обло­жения, наблюдало за процессом сбора налогов, определяло этот процесс. Роль откупщиков налогов в этот период была еще очень велика.

Третий (современный) этап характеризуется тем, что госу­дарство взяло в свои руки все функции установления и взима­ния налогов. Региональные органы управления, местные орга­ны власти играют роль помощников государства, имея опреде­ленную степень самостоятельности. Правила и законы налого­обложения выработаны.

На самых ранних ступенях развития государства начальной формой налогообложения было жертвоприношение. Оно при­знавалось неписаным законом, бывало как принудительная выплата или сбор. Причем процентная ставка была достаточно определенной и составляла 10 % от всех полученных доходов (десятину). В Библии сказано: «Всякая десятина на земле из се­мени земли и из плодов дерева принадлежит Господу». Начало десятине на Руси было положено князем Владимиром, который возвел в Киеве Церковь Святой Богородицы и дал ей десятину от всех доходов.

По мере развития государства наряду с десятиной церков­ной возникла десятина в пользу князей. Она просуществовала в различных странах на протяжении многих столетий — от Древнего Египта до средневековой Европы. Так, в Египте взи­мался поземельный налог, который достиг высокой точности; в Китае, Вавилоне, Персии — поголовный или подушный налог. В Древней Греции представители знати, закладывая основы го­сударства, ввели налоги на доходы в размере одной десятой или одной двадцатой части доходов. В те времена уже были и акци­зы в виде привратных сборов (у ворот города). Это позволяло концентрировать и расходовать средства на содержание наем­ных армий, на возведение укреплений вокруг городов, на стро­ительство храмов, водопроводов, дорог и другие общественные цели.

Многое в современном государстве уходит истоком в Древ­ний Рим, в том числе и система налогов. Там же были заложены основы декларации о доходах. Определение суммы налога (ценз) проводилось каждые пять лет избранными чиновника­ми. Граждане Рима делали цензорам клятвенное заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении.

По мере разрастания Римского государства происходили из­менения в налоговой системе. Появились коммунальные (мес­тные) налоги и повинности, величина которых зависела от размеров состояния граждан. Суммы налогов пересматривались каждые пять лет.

Длительное время римские провинции обходились без госу­дарственных финансовых органов, которые бы профессиональ­но устанавливали и взимали налоги. Отсутствие четких правил в налогообложении вело к полному произволу, злоупотреблени­ям и коррупции. Преобразование финансового хозяйства и пре­жде всего налоговой системы начал Юлий Цезарь: он для каж­дой общины определил сумму, которую она должна была внес­ти. Многие города получили налоговые льготы.

Император Август Октавиан продолжил эту деятельность: во всех провинциях были созданы финансовые учреждения, осуществлявшие контроль за налогообложением; оценен нало­говый потенциал с целью более справедливого распределения налогов и увеличения их отдачи; произведены обмеры и составлены кадастры с данными о землевладельцах по каждому горо­ду; проведена перепись имущественного состояния граждан. Каждый житель обязывался в определенный день представить властям общины декларацию.

Основным источником доходов в римских провинциях слу­жил поземельный налог. В среднем его ставка составляла одну десятую доходов с земельного участка, хотя применялись и осо­бые формы налогообложения (на количество фруктовых де­ревьев, включая виноградные лозы). Облагалась налогом и дру­гая собственность: недвижимость, живой инвентарь (включая рабов), ценности. Каждый житель провинции платил единую для всех подушную подать.

В б г.н.э. император Август ввел налог с наследства — 5 %. Налог носил целевой характер, и эти средства направлялись для пенсионного обеспечения профессиональных солдат.

Кроме того, в Римской империи существовали налог с оборо­та (или акциз) на внутреннее потребление по ставке обычно 1 % и особый налог с оборота при торговле рабами; были введены новые таможенные пошлины во всех провинциях со всех выво­зимых или ввозимых на продажу товаров; установлен промыс­ловый налог. Таким образом, уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но имели роль сти­мулятора развития хозяйства. Поскольку налоги вносились деньгами, то они способствовали расширению товарно-денеж­ных отношений, углублению процесса разделения труда.

Позднее традиции и устои Древнего Рима перешли к Визан­тии. В империи существовал 21 вид прямых налогов: поземель­ный налог, подушная подать, налоги на оснащение армии, на­лог на покупку лошадей, налог на рекрутов, заплатив который можно было освободиться от воинской повинности, пошлина на продажу товаров, пошлина на выдачу государственных актов и т.д. Широко практиковались чрезвычайные налоги на строи­тельство флота и др.

Несколько позже стала складываться финансовая система Руси. Объединение Древнерусского государства началось лишь с конца IX в. Основным источником доходов княжеской казны тогда была дань — по сути сначала нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог.

К той эпохе относятся и первые сведения о русской гривне. Население Новгорода обязано было ежегодно платить князю 300 гривен — целевой сбор на содержание наемной дружины. Гривной назывался слиток серебра различной формы, служив ший самым крупным денежным знаком на Руси вплоть до XIV в.

В Древней Руси практиковалось поземельное обложение. Главным источником внутренних доходов были пошлины. Кос­венное налогообложение происходило в форме торговых пош­лин, взимавшихся при любом передвижении, складировании или продаже товаров, а также таможенных и судебных пош­лин. Наиболее крупными источниками дохода были торговые сборы. В летописях упоминается пошлина с серебряного литья, с клеймения лошадей, гостиная, с соляных варниц, с рыбных промыслов, сторожевая, медовая, пошлина с браков и т.д.

Торговые пошлины очень часто отдавались на откуп, что служило серьезным препятствием для развития торговли, осо­бенно из-за усложнения, придирок, вымогательств со стороны откупщиков и нанятых ими сборщиков. Сохранились многие решения царя, касающиеся таможенных сборов. В царскую казну шли пошлины с гостиных дворов и лавок, сборы с пуб­личных бань, с питейной торговли, так как изготовление и про­дажа пива, меда и водки составляли исключительно прерогати­ву государства.

Кроме дани источником дохода казны служили оброки. На оброк тем, кто платил больше, отдавались пашни, сенокосы, ле­са, реки, мельницы, огороды. Описание земель имело важное значение, поскольку на Руси получила развитие посошная по­дать, включавшая в себя и поземельный налог, который опре­делялся не только количеством земли, но и качеством.

Несмотря на политическое объединение Русских земель к концу XV в., стройной системы управления государственными финансами не существовало еще долго. Для новой династии Ро­мановых финансы были наиболее слабым местом. Необдуман­ность налогообложения, ошибочность некоторых практичес­ких шагов порой приводили к тяжелым последствиям. Так, увеличение акциза на соль привело в 1648 г. к соляным бунтам.

Крупномасштабные государственные преобразования во всех сферах экономики России, включая финансы, связаны с име­нем Петра Великого (1672-1725). Ранее финансовая система ориентировалась на увеличение налогов по мере возникновения и возрастания потребностей казны — вне связи с реальным эко­номическим положением страны. Петр предпринял усилия для развития производительных сил Руси, видя в этом необходи­мое условие укрепления финансового положения. В народно­хозяйственный оборот вошли новые промыслы, началась разработка нетронутых богатств, получили развитие горное дело, обрабатывающая промышленность. При Петре создавались ка­зенные фабрики и заводы, которые затем передавались в част­ные руки. Зачинателям производства предоставлялись значи­тельные денежные ссуды и льготы. В этот период в России воз­никли металлургия, горнозаводская промышленность, судос­троение, суконное дело и парусное дело. Все это сказалось на расширении налоговой базы.

Кроме того, Россия вела непрерывные войны, требовавшие расходов на реорганизацию армии, строительство флота. Вво­дились новые военные налоги. Царь даже учредил особую дол­жность — прибылыциков, обязанностью которых было изобре­тать новые источники доходов казны. Так были введены гербо­вый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоялых дворов, с печей, с арбузов, с орехов, с продажи съестного, с най­ма домов и другие налоги и сборы. Усилиями прибылыциков была наложена пошлина на усы и бороды (сибирские жители от этой пошлины освобождались). В дальнейшем прибылыцики предложили коренное изменение системы налогообложения, а именно переход от налогообложения «по сохе» к подушной по­дати и от подворной системы обложения к поголовной, когда налогом облагалась каждая мужская душа.

Давали доход и оброчные ставки: казенные рыбные ловли, мельницы, соляные варницы, сенные покосы, огороды, бобро­вые гоны, ледоколы, публичные бани, кладовые, амбары, вос­кобойни, винокурни, пивоварни, солодовни и др. Петр 1 близко подошел к идее промыслового налога, когда учитывались не только дворы, характер промыслов и ремесел, но и объем про­мыслов и наемная плата за помещение.

Одновременно был принят ряд мер, обеспечивающих спра­ведливость налогообложения, равномерность раскладки нало­гов. Тяжесть некоторых из них была ослаблена, в первую оче­редь для малоимущих людей.

А как в других государствах? Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государ­ственных деятелей всех стран в различные эпохи. Современное государство раннего периода новой истории появилось в XVI-XVII вв. в Европе. Оно еще не имело теории налогов и достаточ­ного аппарата чиновников для их регулярного сбора. В качес­тве основных налогов во всех странах практиковались позе­мельные, налоги со строений, подушные (поголовные) налоги, акцизы, таможенные пошлины, коммунальные или местные налоги.

Поземельный налог выступал в двух формах — в виде деся­тины и в виде налога на доход. Последний мог устанавливаться фиксированным на несколько лет вперед по усредненным пока­зателям или дифференцированным по годам в соответствии с реально полученным результатом. Нередко одновременно уста­навливались обе формы налога: первая десятина шла в пользу церкви; вторая — государства.

Так, в эпоху раннего средневековья во Франкском государ­стве поземельный налог взимался, как правило, деньгами. На­логоплательщиками являлись все владельцы земли, получаю­щие с нее доход, а также владельцы домов в городских поселе­ниях. Знатные франки и высшие сановники церкви получали от короля привилегию не платить налоги. В Англии по мере становления государства все землевладельцы уплачивали налог в размере 10 % от объявляемого ими самими дохода. При этом устанавливался необлагаемый минимум. В Пруссии земли бы­ли разделены на классы в зависимости от их качества и место­расположения. Платежи составляли от 20 до 50 % чистого до­хода. Причем простые люди платили 25,5 % , духовенство Силезии — 50 % чистого дохода. К поземельным налогам относи­лись также подати с рудников.

Один из наиболее древних и распространенных — налог со строений. В Великобритании в средние века взималась подать со строений по количеству дымов, затем она преобразовалась в подать с окна, что упростило контроль за сбором.

Подушный (или поголовный) налог являлся основной фор­мой налогообложения еще со времен римского владычества а Европе. В государстве франков вносить подушную подать был обязан каждый, кто не владел землей или домом, то есть не пла­тил поземельного налога. Этим налогом облагались и несовер­шеннолетние, за которых вносить подать был обязан глава семьи. Освобождались от нее вдовы и сироты. В Англии пого­ловный налог существовал с 1379 г. и изменялся в связи с об­щественным положением: герцоги и бароны платили больше, нетитулованные лица — значительно меньше. В Дании каж­дый житель уплачивал подушный налог. Освобождались лишь солдаты и дети до 12 лет.

В XIII в. во Франции был введен акциз на соль, затем его ввели в Голландии, позже — в Англии и других странах Евро­пы. Акцизом облагались алкогольные напитки и табачные из­делия.

Таможенные пошлины не всегда взимались на государствен­ных границах. Кроме внешних функционировали внутренние пошлины: мостовой сбор при переезде через мост, причальная пошлина, торговые пошлины.

Чрезвычайные налоги вводились по мере необходимости, и связаны они в основном с ведением войн.

Коммунальные и местные налоги возникли еще в Древнем Риме. Чаще всего они носили целевой характер. В Англии, нап­ример, существовали налоги для бедных и неимущих, содержа­ние которых возлагалось на общины. Позднее здесь появились дорожный налог, налог на содержание церквей, на устройство плотин, на очистку рек, на содержание стражи и освещения, на устройство публичных библиотек и музеев, на здравоохранение и т.д.

Административно-хозяйственной единицей Англии был при­ход, который первоначально связывался с церковью. Приходы могли объединяться в округа, а более крупной административ­ной единицей являлось графство, сохранившееся до сих пор. Местное финансовое хозяйство традиционно имело высокую степень независимости от центральных органов управления.

Другой тип местного налогообложения складывался во Фран­ции, где у департаментов и провинций почти не было финансо­вой самостоятельности. Доходы общине давали процентные надбавки к государственным прямым налогам: поземельному, со строений, личному, промысловому. Надбавки могли быть об­щими и целевыми (субвенции), но всегда определялись вышес­тоящими органами управления.

Попытки обосновать систему налогообложения в различных странах имеют давнюю историю. Известный философ и церков­ный деятель XIII в. Фома Аквинский высказывался о налогах как о дозволенной форме грабежа и считал, что покрытие госу­дарственных расходов возможно за счет богатства знатных лю­дей. Проблемы налогообложения рассматривал в своих трудах английский философ Ф. Бэкон. Французский писатель и фило­соф XVIII в. Ш. Монтескье считал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у поддан­ных забирают, и той, которую оставляют им.

В конце XVII в. в европейских странах стало формироваться государство и вместе с ним — достаточно стройная и рацио­нальная налоговая система, состоящая из прямых и косвенных налогов. Из прямых налогов основная масса приходилась на по­душный и подоходный налоги. Из числа косвенных налогов особое место занимал акциз, его размеры колебались от 5 до 25 %. Но какого-либо научного обоснования размеров налого­обложения не было.

Теоретическому осмыслению роли косвенных налогов в фи­нансировании расходов государства положил начало в XVII в. английский экономист У. Петти — автор теории трудовой сто­имости. В своих трудах он обосновал преимущества и основные принципы косвенных налогов, в частности акцизов. Аббат Тэр-ре, назначенный министром финансов Франции в 1769 г., исхо­дил из целесообразности дифференциации косвенных налогов: продукты первой необходимости (зерно) должны быть от них освобождены, скот должен облагаться очень незначительно, ви­но — немного больше, грубые ткани — очень мало, а предметы роскоши — очень высоко.

Что касается России, то преобразование системы управле­ния финансами приходится на период создания Министерства финансов, учрежденного Манифестом Александра I в 1802 г. Программа финансовых преобразований этого периода связана с именем выдающегося государственного деятеля М.М. Сперан­ского. Предлагалось проведение ряда неотложных мер по упо­рядочению доходов и расходов. До сих пор не потеряло актуаль­ности основное правило расходования государственных средств: расходы должны соответствовать доходам, поэтому никакой новый расход не может быть назначен, пока не найден сораз­мерный ему источник дохода.

На протяжении XIX в. главным источником доходов в Рос­сии оставались прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом была подушная подать. С 1863 г. с мещан вместо по­душной подати стал взиматься налог с городской недвижимос­ти, которым облагались строения, а также сады, огороды, пус­тующие земли. Второе место среди прямых налогов занимал об­рок. Это была плата казенных крестьян за пользование землей. Ставка оброка дифференцировалась по классам губерний.

Наряду с основными ставками по прямым налогам вводи­лись надбавки целевого назначения: на строительство больших государственных дорог, на устройство водных сообщений. Кро­ме государственных прямых налогов функционировали зем­ские (местные) сборы: с земли, фабрик, заводов, торговых заве­дений.

В 80-х годах XIX в. наряду с общей отменой подушной пода­ти стало внедряться подоходное налогообложение. Был уста­новлен налог на доходы с ценных бумаг, затем государственный квартирный налог. Взимались сборы с пассажиров железных дорог, пароходств, с железнодорожных грузов, перевозимых большой скоростью, сборы в морских портах. Действовали пошлины с имущества, переходящего по наследству или по актам дарения. В зависимости от степени родства они имели став­ку от 1 до 6 % стоимости имущества. Существовали паспор­тные сборы, в том числе с заграничных паспортов, облагались налогом полисы по страхованию от пожара.

Среди косвенных налогов в XIX в. крупные доходы давали акцизы на табак, сахар, керосин, соль, спички, дрожжи, осве­тительные нефтяные масла и др. Значительны были поступле­ния налогов от производства и торговли алкогольными напит­ками. Система акцизов, как и таможенные пошлины, имела не только фискальный характер. Она обеспечивала государствен­ную поддержку отечественным предприятиям, защищала их в конкурентной борьбе с иностранцами.

В конце 60-х и в 80-х годах XIX в. претерпевал реорганиза­цию промысловый налог. Положение о государственном про­мысловом налоге было утверждено в 1898 г., и он просущество­вал вплоть до Октябрьской революции. Основной промысловый налог состоял из налога с торговых заведений и складских по­мещений, налога с промышленных предприятий и со свиде­тельств на ярмарочную торговлю. Ставки промыслового налога были фиксированными и дифференцировались по губерниям России. Акционерные общества платили дополнительный про­мысловый налог с капитала и процентного сбора с прибыли. Ставки налога стимулировали промышленников России к по­лучению максимальной прибыли.

Если говорить о государстве в целом, то его финансовое по­ложение перед началом первой мировой войны было довольно устойчивым. Наиболее крупной статьей в доходной части бюд­жета был доход от казенной винной монополии, крупные дохо­ды обеспечивали железная дорога и лесное хозяйство. Налоги планировались по трем подразделениям: прямые, косвенные и пошлина. Среди прямых общегосударственных налогов выде­лялись промысловый, поземельный, имущественный и подати. Из косвенных налогов почти половину составляли акцизы на алкогольные напитки (питейный налог), сахар и табачные из­делия и спички.

Исполнение бюджета 1914 г. было прервано первой мировой войной. Произошел резкий экономический спад: подскочила бумажно-денежная эмиссия, выросли внутренние и внешние займы, резко упала покупательная способность рубля, погло­щаемая инфляцией, уменьшился золотой запас России, возрос выпуск обесцененных бумажных денег.

Очередной спад во всей финансовой системе России насту­пил после революции 1917 г.: основным источником доходов бюджета стала эмиссия денег, а местные органы существовали за счет контрибуции.

Укрепление и налаживание финансовой системы страны связано с новой экономической политикой (нэпом): были сняты запреты на торговлю, на местный кустарный промысел, появи­лись иностранные концессии; разработана система налогов, займов, кредитных операций; приняты меры по укреплению денежной единицы.

Финансовая система нэпа имела много специфических осо­бенностей, но отталкивалась она от налоговой системы дорево­люционной России и воспроизводила ряд ее черт.

В 1923-1925 гг. существовали следующие виды налогов:

\* прямые: сельскохозяйственный, промысловый, подоход­но-имущественный, рентные налоги, гербовый сбор и различ­ные пошлины.

\* косвенные: акцизы (на продажу чая, кофе, сахара, соли, алкогольных напитков, табачных изделий, спичек, нефтепро­дуктов, текстильных изделий и некоторых других потребитель­ских товаров) и таможенное обложение.

В системе прямых налогов самым значительным был про­мысловый налог, которым облагались торговые и промышлен­ные предприятия, а также единичные ремесла и промысловые занятия. В состав промыслового налога входили уравнитель­ный сбор и патентный налог. Уравнительный сбор представлял собой налог на оборот, позволявший улавливать и аккумулиро­вать в бюджете излишки доходов.

В общемировой практике налог с оборота превратился в на­лог на добавленную стоимость. В экономике России, наоборот, он менялся в сторону сближения с акцизами и стал определять фиксированную надбавку к цене товара в пользу госбюджета.

Патентный налог определялся стоимостью патента, которая варьировалась по разрядам в зависимости от вида занятий и ге­ографического положения региона.

Другим важнейшим прямым налогом был подоходно-пои­мущественный. Им облагались как физические, так и юридические лица: акционерные общества, товарищества и т.п. Поиму­щественное обложение представляло собой, прежде всего, на­лог на капитал. Государственные предприятия были освобож­дены от поимущественного обложения, но платили подоход­ный налог. Поимущественное обложение прогрессивно возрас­тало по мере увеличения размера имущества. Очевидным не­достатком являлось то, что через поимущественное обложение происходило удвоение, утроение обложения, и этот налоговый гнет приводил к быстрой наживе и спекуляции, препятствовал рациональной концентрации капитала.

В дальнейшем отечественная финансовая система развива­лась в направлении противоположном процессу общемирового развития. От налогов она перешла к внеэкономическим мето­дам изъятия прибыли предприятий и перераспределения фи­нансовых ресурсов через бюджет страны. Полная централиза­ция денежных средств и отсутствие какой-либо самостоятель­ности предприятий в решении финансовых вопросов лишали хо­зяйственных руководителей всякой инициативы. Страна двига­лась к финансовому кризису, который разразился на рубеже 80-90-х годов.

Понятие «налог» уходит своими корнями в глубь веков. В нем заключен не только экономический, но и философский смысл. В исследовании природы и содержания этого понятия необходимо придерживаться логики последовательного про­никновения в сущность процессов и явлений, ассоциирующих­ся в современном сознании с отчуждением индивидуальных до­ходов и их концентрацией в общегосударственном централизо­ванном фонде денежных средств — государственном бюджете.

Первые упоминания о налоге мы находим в философских трактатах античных мыслителей. На заре человеческой циви­лизации философы видели в налоге общественно необходимое и мощное явление, несмотря на то что известные им налоговые формы были варварскими: военные трофеи, использование тру­да рабов, жертвоприношения и др. По мере общественного раз­вития налоговые формы постепенно изменялись, приближаясь к их современному содержанию. Неизменным оставался глу­бинный смысл понятия «налог» — опосредствовать процесс обобществления необходимой для общества части индивиду­альных доходов (богатств).

Классики экономической мысли более 300 лет назад сфор­мулировали основополагающие принципы налогообложения. На фундаменте философского смысла налога как одного из процессов жизнеобеспечения общества развилась особая сфера экономической теории — наука о налогообложении. Ее систем­ное оформление ученые относят к эпохе расцвета теорий клас­сической политэкономии, повсеместного развития товарно-де­нежных отношений и укрепления основ государственности во многих странах. С этого времени экономисты рассматривают налог в качестве неотъемлемого элемента расширенного вос­производства и фактора роста экономического потенциала.

Разработка теоретических проблем налогообложения пред­полагает систематизацию исторического опыта применения различных налоговых реформ, анализ научных налоговых тео­рий, создание на этой основе оптимальной структуры налого­вых отношений.

Теория налогообложения — это научно-практическое и эко­номико-правовое обоснование сущности понятия «налог», од­новременно включающее исследование налога в качестве объек­тивной экономической категории и в качестве конкретной фор­мы взаимоотношений налогоплательщиков с государством.

Основой теоретических исследований налоговых проблем являются совокупные положения экономических законов и за­конов, изучаемых наукой о государстве и праве. Ими обосновы­ваются состав и структура налоговых отношений. В свою оче­редь, органичным элементом теории налогообложения являет­ся сфера методического обеспечения этих законов, включая вы­бор налоговых форм и наполнение их конкретным содержани­ем (порядок исчисления и уплаты налогов, установление прав и обязанностей сторон налоговых отношений и т.п.). Создание методик налогообложения, адекватно отражающих состояние экономики и политики, является логическим завершением тео­ретических исследований налоговых проблем в рамках каждо­го этапа налогового реформирования. Успех налоговых пре­образований определяется глубиной и научной обоснованнос­тью системных преобразований всей совокупности производ­ственных отношений.

Анализ сущности налога как экономической категории ос­новывается на исследовании закономерностей расширенного воспроизводства и его отдельных фаз, особенно распределения и перераспределения денежной формы стоимости.

Любая налоговая система базируется на объективной мето­дологической базе — комплексе теоретических и научно-пра­ктических положений о налогооблагаемой базе и существую­щих на этой основе налоговых концепций. Известны концеп­ции ресурсного, имущественного обложения; обложения ко­нечных стоимостных результатов дохода; преимущественного обложения сделок купли-продажи; рентного налогообложения и др. Общество в зависимости от уровня своего экономического развития принимает в законодательном порядке ту или иную концепцию. Теория и методология налогообложения и его методические основы составляют фундамент (конструкцию) нало­гового механизма и его элементов: планирования, регулирова­ния, управления и контроля.

Современная наука называет налогом категорию, опосред­ствующую процесс перераспределения доходов в государствен­ный бюджет. Налоговые формы взаимоотношений общества с государством нашли самые разные названия: немецкие ученые рассматривали налог как поддержку, оказываемую государ­ству ее гражданами (поддержка); в Англии налог до сих пор но­сит название «долг» (обязательство); в США — «такса»; закон о налогообложении во Франции определяет налоговые отноше­ния как обязательный платеж. Принудительный характер на­логовой формы в старой России подчеркивался термином «по­дать» (принудительный платеж).

Генезис налогообложения изложен в трудах российских и зарубежных ученых. Выделим главные этапы перехода налого­вых отношений из одного качественного состояния в другое, бо­лее совершенное. Это поможет выявить особенности современ­ного налогообложения в Беларуси.

До раскола мирового сообщества на два противоборствую­щих политических лагеря взгляды ученых на налоги выстраи­вались в логическую систему, отражавшую прогресс экономи­ки и политики. Это были научно обоснованные налоговые кон­цепции и теории рационального налогообложения в конкретных исторических условиях. Научные труды Ф. Кенэ, А. Смита, Д. Рикардо положили начало формированию классической тео­рии налогообложения, провозгласившей фундаментальные при­нципы налогообложения, реализуя которые национальные на­логовые системы способны двигаться к оптимальному вариан­ту. Научная мысль намного опередила практику налогообложе­ния не только тех лет, но и современное ее состояние. Этот пе­риод (XVII в. - вторая половина XIX в.) принято считать нача­лом развития подлинной науки о налогообложении как об эко­номической и правовой категории, воплощающей свое объек­тивное содержание на практике в конкретных формах.

Обоснование налогов как одного из воспроизводственных факторов содержится в работах зарубежных и русских эконо­мистов начала XVIII в.: Э. Сакса, Ж.-Б. Сея, И.П. Посошкова и др. Позже эту идею в России развили известные налоговеды: Н. Тургенев, В. Твердохлебов, И. Озеров, И. Кулишер, Я. Янжул и др. Несмотря на то, что они ограничивались изучением способов мобилизации финансовых ресурсов для содержания го­сударства, то есть их налоговые теории носили сугубо приклад ной характер, ими были учтены закономерности развития то­варно-денежных отношений и международные тенденции фор­мирования основ рыночного хозяйствования. Вплоть до налого­вой реформы 1930 г. рекомендации этих ученых использова­лись при выработке мер по укреплению финансового хозяйства страны.

В истории развития налоговой науки определяющую роль сыграли два научных течения: марксизм и неоклассицизм, воб­равший идеи А. Смита и Д. Рикардо о налогах. Марксистское учение о государстве, природе стоимости, смысле и целях рас­пределения, товарно-денежных отношениях с 20-х годов было положено в основу реформирования производственных отноше­ний в СССР. Советский Союз, приступив к построению социа­лизма, отошел от магистрального пути налоговых преобразова­ний, по которому шли США, Великобритания, Германия, Фран­ция, Япония. Их налоговые системы строились согласно идеям А. Маршалла, Дж.С. Милля, Э. Селегмана и др.

Советские ученые М. Агарков, А. Бачурин, Г. Марьяхин, М. Пискотин, Г. Рабинович, Н. Ровинский, Г. Солюс, С. Цап-кин и другие доказывали имманентность налогов капитализ­му, а не социализму. Экономическая мысль о налогах совет­ского периода сводилась к рекомендациям, вырабатываемым в соответствии с резолюциями партийных съездов, всецело оп­ределявших финансовую политику. Принижение значения то­варно-денежных отношений практически уничтожило создан­ную в дореволюционной России налоговую систему. Продол­жались и другие кардинальные преобразования: жесточайшая централизация финансовых ресурсов; отход региональных и местных бюджетов от собственной доходной базы и формиро­вание подавляющей части доходов за счет ежегодно устанав­ливаемых отчислений от общесоюзных государственных нало­гов и доходов. Эта система оказалась живучей, в видоизменен­ной форме она действует до сих пор, позволяя центральным органам определять экономическую политику на местах. В то же время во всем мире развитие регионов основано на собст­венной налоговой базе, что обеспечивает их хозяйственную са­мостоятельность.

Таким образом, финансовая мысль советского периода ста­ралась доказать преимущества происходивших идеологичес­ких преобразований в системе производственных отношений, трансформируя их экономическое содержание в не присущие им административные, идеологические формы.

Экономические преобразования требуют системного реше­ния как в выборе, так и в оценке направлений налогового ре­формирования. Под налоговую реформу должны быть подведе­ны фундаментальные экономические теории, в том числе клас­сическая теория налогообложения, разработка которой воз­можна в той мере, в какой это позволяет состояние экономики и политики.

В теории до сих пор не раскрыта экономическая природа на­лога, и суть его остается невыраженной, что дает почву для дис­куссии вокруг практических проблем налогообложения: пос­троения современной налоговой системы, ее структуры, роли в хозяйственной жизни страны, взаимодействия с ценообразова­нием, кредитованием, бюджетным и корпоративным финанси­рованием, валютным регулированием, денежным обращением.

Современное налоговое законодательство трактует понятия «налог» и другие платежи исключительно как средство, обеспе­чивающее доход бюджета. Толкование налога лишь с позиций видимой формы предопределяет расширительное, а порой и вольное определение границ налоговых отношений. В результа­те налоги подгоняются под существующую величину государст­венных расходов без учета реальных возможностей воспроиз­водства и общественных потребностей. Эволюция налоговых форм подтвердила, что такие налоговые конструкции в боль­шинстве случаев сдерживают развитие экономики и не способствуют удовлетворению общественно необходимых потребно­стей. Не зная, о каком конкретном виде налога идет речь, мы четко понимаем, что имеем дело с отпущением доли имеющих­ся в нашем распоряжении финансовых ресурсов в пользу госу­дарства для выполнения им своих функций. Это та самая боле­вая точка во взаимоотношении государства и налогоплатель­щика, от которой зависят развитие экономики и мощь государ­ства. Налог, опосредствуя экономические отношения между го­сударством и плательщиками, призван не только обеспечить доходы государства, но и регулировать, воспроизводить, стиму­лировать экономику в целом. Это фискальная, с одной стороны, и регулирующая, воспроизводственная и стимулирующая фун­кции налога, с другой стороны. К сожалению, нередко фис­кальная функция налогов превалирует над другими его функ­циями, что приводит к расстройству и стагнации экономики. Налог должен способствовать достижению равновесия между общественными, корпоративными и личными интересами и тем самым обеспечивать общественный прогресс. Задача науки как раз состоит в том, чтобы внутренний и глубинный потенциал, заключенный в налоге, был реализован в практических формах для достижения поставленных государством экономических целей.

Недостатки отечественной налоговой системы заключаются в том, что она включает наряду с налоговыми и такие формы принудительного изъятия денежных средств, которые не име­ют никакого отношения к налогу как объективной категории. Подобное построение налоговой системы противоречит принци­пам налогообложения, и оно не реализует экономический по­тенциал налога как экономической категории. Различать нало­говые и неналоговые формы изъятия необходимо, чтобы стро­ить оптимальную налоговую систему. Это необходимо прини­мать во внимание при исследовании налоговых проблем. Нало­говые отношения формируются на стадии распределения стои­мости созданного совокупного дохода. И здесь возникает воп­рос — какие конкретно распределительные отношения можно классифицировать как налоговые. На него должна дать ответ отечественная финансовая наука.

В финансовой науке существует еще один пробел. Первич­ное распределение стоимости объективно порождает такие эле­менты, как капитал, рента, зарплата, — именно на их базе, по определению классиков теории налогов, должны формировать­ся перераспределительные отношения, относимые к налого­вым. Современные теории налогообложения должны базиро­ваться на фундаментальных исследованиях факторов воспроиз­водства: капитала, земли и труда. И только на этой базе дол­жны создаваться методические положения, определяющие пра­ктику использования конкретных налоговых форм и налого­вых методов управления воспроизводством. К сожалению, пра­ктика налогообложения нередко отходит от использования этих основополагающих факторов производства и базируется на субъективном использовании конкретных налоговых форм и методов, приводящих к необоснованному увеличению налого­вого бремени хозяйствующих субъектов.

Теория налогообложения является составной частью теории финансов. Исследование налогообложения не требует какой-ли­бо особой информации, кроме той, которая имеется в арсенале экономической теории, чтобы перевести эти знания в плоскость постижения экономической природы налоговых отношений.

Но знаний о том, что налоговые отношения выражают лишь специфическую сферу перераспределения стоимости при от­чуждении части доходов собственников в общегосударственное пользование, явно не достаточно для того, чтобы на практике конструировать налоговый механизм, отвечающий следующим фундаментальным требованиям:

\* налогообложение выражает смену форм собственности. Только тогда форма принудительного изъятия средств в казну государства является налоговой, когда стоимость в денежном выражении переходит из корпоративной или индивидуальной собственности в государственное пользование;

\* по своей экономической природе оптимальное налогооб­ложение основывается на рентной составляющей, то есть не за­висит от происхождения добавочного дохода (от использования земли, недр, труда или капитала);

\* вся система налогообложения должна строиться в пре-де-лах вновь создаваемой стоимости. Налоговые отношения не мо­гут распространяться на капитал, авансируемый или инвести­руемый для расширения производства товаров, работ и услуг;

\* вся сумма обобществленных через налогообложение фи­нансовых ресурсов должна быть использована исключительно на общегосударственные нужды под строгим конституционным надзором.

Именно данные положения являются общей принципиаль­ной установкой теории налогообложения, которой неукосни­тельно должна следовать налоговая практика. Теория налого­обложения призвана конкретизировать эту общую установку и создать принципы научно-практической организации налого­вых отношений. На основе теоретических и организацион­но-правовых принципов современная наука может конструиро­вать концепции налогообложения, определять состав элемен­тов налогового механизма, условия их взаимодействия между собой и с внешней средой.

Экономические основы налоговой теории наполняют реаль­ным содержанием присущие налоговому платежу элементы, среди которых: плательщики, объект обложения, ставки, сро­ки, льготы и др. Такое наполнение осуществляется в зависи­мости от принятых в законодательном порядке видов налогов и задач, стоящих перед налоговой системой. Как правило, выра­ботка концептуальных основ налогообложения опирается на внутренние экономические интересы каждой страны. За основу берутся параметры экономического роста, определяется воз­можный налоговый потенциал, моделируются схемы последу­ющего влияния выбранной концепции налоговой системы на эффективность производства.

Налогообложение самым непосредственным образом связа­но с государственными расходами. Поэтому при анализе нало­говых отношений необходимо исследовать состав государствен­ных расходов и установить их соответствие общественно необ­ходимым потребностям. Это весьма трудная задача, поскольку по-разному трактуется понятие общественно необходимых пот­ребностей. По-разному определяется и состав этих потребнос­тей в разных странах. Тем не менее в зарубежной практике на­логообложения широко используются математические модели, посредством которых устанавливаются соотношения государ­ственных доходов и расходов. Оптимизация государственных расходов создает условия для конструирования, все элементы которого напрямую связаны с вновь созданной стоимостью и перераспределяют ее с учетом сохранения паритета между об­щественными, корпоративными и личными экономическими интересами.

Исторически сложилось мнение о налогах как об элементе общегосударственных финансов. Таково следствие односторон­него подхода к определению природы, роли и места системы на­логообложения, подчеркивающего фискальное содержание на­логообложения. Но, как уже отмечалось, природа налогов предопределена законами воспроизводства. Как категория пе­рераспределения налоги зависят, прежде всего, от условий рос­та или снижения всего совокупного дохода общества. Их нельзя связывать только с использованием бюджетных ресурсов. Роль налогов как фактора экономического роста доказана великими мыслителями еще в XVI в.

Выясняя содержание, место, функции системы налогообло­жения, необходимо установить взаимосвязь налогов и госбюд­жета, а также ответить на вопрос, правомерно ли рассматри­вать налогообложение лишь в системе бюджетных отношений. До сих пор органы власти относятся к нему как государственно определяемому и неистощимому источнику пополнения дохо­дов бюджета.

Взаимосвязь бюджета и налогов обусловлена в большей мере фискальным характером налогов. Но, с другой стороны, состоя­ние бюджета определяют налоги и займы, и именно они явля­ются субстанцией воспроизводственного процесса, их стимули­рующей функцией. И в этой своей ипостаси налоги являются самостоятельной экономической категорией. Более того, имен­но от налогов зависит объем доходов государства, концентри­руемый в бюджете, который, как известно, есть основной фи­нансовый план государства, позволяющий контролировать процесс зачисления средств в доходы государства и процесс их использования согласно бюджетной росписи доходов и расхо­дов.

Налоги и займы предопределены законами воспроизвод­ства: от качественных параметров совокупного дохода общес­тва, сформированного в производстве и обмене, зависят разме­ры налоговых поступлений и займов. Бюджет имеет опосредо­ванное отношение к воспроизводству (через налоги и займы). Все экономические проблемы в бюджете предопределены про­блемами доходных источников, то есть состоянием налоговых и кредитных отношений. Под таким углом бюджет можно рас­сматривать как надстроечную категорию, поскольку кризис бюджета, как правило, связан с кризисом производства и обра­щения и его преодоление требует анализа зависимостей между воспроизводством, действующей системой налогообложения и условиями размещениями займов.

На прочную научно-практическую основу исследование внут­ренних и внешних взаимосвязей бюджетно-налоговых проблем было поставлено еще Ф. Кенэ, разработавшим экономическую таблицу, которая позволяла с системных позиций подойти к фазам воспроизводства. В своих работах он четко сформулиро­вал зависимости между производством и обложением. Позднее зависимости, но только между обложением и доходами государ­ства, математически установил А. Лаффер. Современники ссы­лаются именно на эти труды, рассуждая о проблемах налогово­го гнета. Тяжесть налогообложения должна анализироваться, прежде всего, с воспроизводственных позиций и с позиций оцен­ки стимулирующего или антистимулирующего воздействия на­логообложения на производство. Зависимости между производ­ством и налогообложением — вот та теоретическая проблема, без решения которой невозможно конструировать оптималь­ную налоговую систему.

Исходя из отмеченного, можно сделать вывод о том, что на­логи в равной степени имеют непосредственное отношение как к доходной части бюджета, так и к системе корпоративных фи­нансовых отношений. Другими словами, система налогообло­жения — это связующее звено между госбюджетом и корпора­тивными финансами. История развития экономической мысли и практики подтверждает органичную связь налогообложения с воспроизводственными процессами.

## ***1.2. Основные налоговые теории***

Попытки теоретического обоснования практики налогооб­ложения нашли свое отражение в налоговых теориях. Их эво­люция происходила одновременно с развитием различных нап­равлений экономической мысли. Концептуальные модели на­логовых систем менялись в зависимости от экономической по­литики государства.

Долгое время господствующим было только классическое представление о роли налогов в экономике. Более 200 лет назад А. Смитом было создано учение об эволюции государственных финансов, утверждавшее, что формирование налоговой систе­мы происходит в государстве с достаточно высоким уровнем развития. Шотландский экономист определил налоговую сис­тему как более или менее упорядоченное и систематическое изъятие части доходов самостоятельно хозяйствующих субъек­тов. Ученые-классики У. Петти, Ж.-Б. Сей и английские эконо­мисты Д. Рикардо, Дж. Тилль считали экономику устойчивой и саморегулируемой системой, в которой спрос рождает предло­жение и при переизбытке того или другого происходит самоуравновешивание путем передвижения производителей в дефи­цитные отрасли хозяйства. Налогам они отводили роль источ­ников дохода бюджета государства, а полемику вели по поводу принципов справедливости их взимания (равномерно или про­грессивно) и размеров части изъятия, обусловленной фискаль­ной потребностью. Но с усложнением экономических отноше­ний в обществе, под действием объективных циклических про­цессов возникла потребность в корректировке классического учения, выделении роли государства, уточнении его влияния на экономические процессы, а также в регулировании социаль­но-экономических границ налогообложения. Появились новые научные теории.

Кейнсианская теория отражает элементы анализа общего функционирования экономики, обосновывает важные макро­экономические направления государственного регулирования. Дж. М. Кейнс был сторонником прогрессивности в налогообло­жении, поскольку считал, что прогрессивная налоговая систе­ма стимулирует принятие риска производителя относительно капитальных вложений. Одним из важных положений его тео­рии является зависимость экономического роста от достаточ­ных денежных сбережений в условиях полной занятости. В противном случае большие сбережения мешают экономическому росту, так как представляют собой пассивный источник до­ходов, который не вкладывается в производство. Следователь­но, излишние сбережения надо изымать. А для этого требуется государственное вмешательство, направленное на изъятие с по­мощью налогов доходов, помещенных в сбережения, и финан­сирование за счет этих средств инвестиций, а также текущих государственных расходов.

Согласно теории Дж. М. Кейнса налоги действуют в эконо­мической системе как встроенные механизмы гибкости. Высо­кие (прогрессивные) налоги играют положительную роль. Яв­ляясь неотъемлемой частью бюджета, эта экономическая кате­гория влияет на сбалансированность в экономике. Так, сниже­ние налоговых поступлений уменьшает доходы бюджета и обос­тряет экономическую неустойчивость, а налоги как встроен­ный стабилизатор сглаживают этот процесс: во время экономи­ческого подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем на­логовые доходы; при кризисе налоги уменьшаются быстрее, чем падают доходы, — тем самым достигается относительно стабильное социальное положение в обществе. Таким образом, налоговые поступления в бюджет не только зависят от величи­ны налоговой ставки, но и связаны с изменениями величины доходов, облагаемых по прогрессивной шкале подоходного об­ложения. Колебания происходят автоматически; они более зна­чительны в налоговых поступлениях, чем в уровне доходов.

Английское правительство успешно применило теорию Дж.М. Кейнса на практике перед началом первой мировой вой­ны, когда все силы государства были привлечены на развитие военного промышленного производства.

В условиях научно-технического подъема, все более частого проявления кризисных явлений кейнсианская теория вмеша­тельства государства по линии достижения эффективного спро­са перестала отвечать требованиям экономического развития. Произошло это по следующим причинам:

\* инфляция стала приобретать хронический характер ввиду изменений в условиях производства, и необходимо было вме­шательство, которое улучшило бы предложение ресурсов, а не спрос на них;

\* с развитием экономической интеграции произошло повы­шение зависимости каждой страны от внешнего рынка. Стиму­лирование спроса государством зачастую оказывало положите­льное воздействие на иностранные инвестиции, поэтому на сме­ну кейнсианской концепции эффективности предложения при­шла неоклассическая.

Неоклассическая теория основывается на преимуществе свободной конкуренции и естественности, устойчивости эконо­мических, в частности производственных, процессов. Различия в этих основных концепциях заключаются в неодинаковом под­ходе к методам государственного регулирования. Согласно нео­классическому направлению внешние корректирующие меры должны быть направлены лишь на то, чтобы устранить препят­ствия, мешающие действию законов свободной конкуренции, поэтому государственное вмешательство не должно ограничи­вать рынок с его естественными саморегулирующими закона­ми, способными без какой-либо помощи извне достигнуть эко­номического равновесия. Кейнсианская же концепция утвер­ждала, что динамическое равновесие неустойчиво, из этого сле­довал вывод о необходимости прямого вмешательства государ­ства в экономические процессы.

Дж. Мид (лауреат Нобелевской премии), построивший нео­классическую модель, отводил государству лишь косвенную роль в регулировании экономических процессов, считая госу­дарство дестабилизирующим фактором с безграничным ростом его расходов. Отдавая предпочтение кредитно-денежной поли­тике центральных банков и не учитывая бюджетной и налого­вой политики, неоклассицисты уповают на создание эффектив­ного механизма перераспределения дохода, который, по их мнению, обеспечивает полную занятость и устойчивый рост национального богатства.

В неоклассической теории в свою очередь широкое развитие получили два направления: теория экономики предложения и монетаризм.

Теория экономики предложения возникла вначале 80-х го­дов XX в. в США. Она предусматривает снижение налогов и предоставление налоговых льгот корпорациям, так как, по мне­нию сторонников этого направления, высокие налоги сдержи­вают предпринимательскую инициативу и тормозят политику инвестирования, обновления и расширения производства. Дру­гой важный аспект теории — обязательное сокращение госу­дарственных расходов. Главный постулат теории экономики предложения — утверждение, что лучший регулятор рынка — сам рынок, а государственное регулирование и высокие налоги лишь мешают его нормальному функционированию.

Общий закон формирования уровня налоговых ставок гла­сит: широкая налоговая база позволяет иметь относительно небольшие ставки налогообложения, и, наоборот, достаточно уз­кая налоговая база отдельных видов налогов обязательно пред­полагает их высокие ставки. Очевидно, что высокие и низкие ставки налогов оказывают разное влияние на хозяйственные процессы и деловую активность предпринимателей, вызывают у них различное отношение к инвестиционным процессам.

Еще А. Смит указал на то, что от снижения налогового бре­мени государство выигрывает больше, нежели от наложения непосильных податей: на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог (доход). При этом плательщики с большей легкостью сде­лают эти платежи, что освободит государство от дополнитель­ных расходов на сбор налогов, связанных с наказанием и вымо­гательством.

Теоретические высказывания А. Смита стали аксиомой не только для его последователей, но и для всех ученых-экономис­тов. Так, анализ связи между экономическим ростом и налога­ми в 20 странах в 70-х годах свидетельствует о том, что в госу­дарствах с высокими налогами инвестиции снизились по срав­нению с тем же показателем в странах с низким уровнем нало­гообложения почти в десять раз. Действительно, объективно существует оптимальная доля изъятия прибыли в бюджет. Но чтобы ее найти, необходимо провести всестороннее эмпиричес­кое исследование активности предприятий в зависимости от тех или иных процентных ставок. Их уровень, однако, должен быть минимальным, чтобы соблюдались требования бюджета и не ставилось под угрозу нормальное функционирование общес­твенного хозяйства, иначе сами налоги перестанут выполнять функции экономического регулятора.

Таким образом, главная идея теории экономики предложе­ния, развитой М. Уэйденбаумом, М. Бернсом, Г. Стейном, А. Лаффером, заключается в радикальном сокращении предель­ных налоговых ставок, что, по мнению американских экономис­тов, понижает прогрессивность налогообложения при одновре­менном увеличении собственных источников накопления.

Практически все современные авторы выделяют те же кри­терии налогов, что были предложены А. Смитом, и считают, что если налоги не отвечают этим критериям, то имеет место нарушение границ налогообложения. Профессор А. Лаффер наглядно показал количественную зависимость между прогрес­сивностью налогообложения и доходами бюджета, построив па­раболическую кривую, и сделал вывод о том, что снижение на­логов благоприятно воздействует на инвестиционную деятель ность частного сектора. «Фундаментальная идея, лежащая в ос­нове кривой..., — говорил он, заключается в том, что чем выше предельные налоговые ставки, тем более сильный побудитель­ный мотив будет у индивидуумов для уклонения от них». Люди работают не для того, чтобы платить налоги. Чистый за выче­том налогов доход определяет, «работает данный человек или сидит на пляже». Так, если предприниматель не видит пер­спективы получения прибыли или функционирование рынка сталкивается с усиливающейся дискриминацией в виде более высоких прогрессивных налогов, то экономическая активность падает. Вовлечение предпринимателя в производство в этом случае — пустая затея. Заинтересованность хозяйствующих агентов, по мнению А. Лаффера, является движущей силой процветания экономики.

Рост налоговых ставок лишь до определенного предела под­держивает рост налоговых поступлений, затем этот рост немно­го замедляется и даже идет либо такое же плавное снижение до­ходов бюджета, либо их резкое падение. Таким образом, когда налоговая ставка достигает определенного уровня, губится пред­принимательская инициатива, сокращаются стимулы к расши­рению производства, уменьшаются доходы, предъявляемые на­логообложению, вследствие чего часть налогоплательщиков пе­реходит из легального в теневой сектор экономики. По теории А. Лаффера, развитие теневой экономики имеет обратную связь с налоговой системой, то есть увеличивает размеры теневой экономики, легальные и нелегальные укрытия от налогов, при которых большая часть имеющегося дохода не декларируется. Предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет А. Лаффер считает 30 % суммы доходов, в этих границах увеличивает­ся сумма доходов бюджета. А вот при 40-50%-м изъятии дохо­дов, когда ставка налога попадает в запретную зону действия, сокращаются сбережения населения, что влечет за собой незаин­тересованность в инвестировании в те или иные отрасли эконо­мики и сокращение налоговых поступлений.

Наоборот, снижение налогов стимулирует развитие эконо­мики. Это приводит к тому, что доходы государства увеличива­ются не за счет расширения налоговой базы, а за счет увеличе­ния налоговой ставки и налогового бремени.

Некоторыми аспектами этой теории воспользовалось прави­тельство США при проведении налоговой реформы в 20-60-е годы XX в., затем, с учетом новых разработок, — в 80-е годы.

Теория монетаризма, разработанная американским эко­номистом, профессором Чикагского университета М. Фридменом, приверженцем идей свободы рынка, предлагает ограни­чить роль государства только той деятельностью, которую кро­ме него никто не может осуществить: регулированием денег в обращении. К тому же в этой теории делается ставка на сниже­ние налогов. Одновременно теория монетаризма одним из ос­новных средств регулирования экономики считает изменение денежной массы и процентных банковских ставок. Так как го­сударство с каждым годом увеличивает свои расходы, влеку­щие дополнительный рост инфляции, его нельзя допускать к созданию богатства, регулированию объемов производства, за­нятости и цен. Однако оно может помочь в регулировании де­нежной массы, изъяв лишнее количество денег из обраще­ния, — если не с помощью займов, то с помощью налогов.

Таким образом, сочетание снижения налогов с манипулиро­ванием денежной массой и процентной ставкой позволяет ста­билизировать функционирование механизма не только госу­дарственного, но и частного предприятия.

Проводя в жизнь жесткую политику регулирования денеж­ного обращения с целью уничтожения инфляции, английское правительство не добилось успеха, поскольку не учло других факторов, помимо денежной массы влияющих на инфляцию. Все проводимые мероприятия не затрагивали политики в об­ласти доходов, поскольку была велика вера в свободный рынок.

Основная идея неоклассических теорий заключается в поис­ках методов снижения инфляции и предоставлении большого количества налоговых льгот корпорациям и той части населе­ния, которая формирует потребительский спрос на рынке. Нес­мотря на популярность и практическое использование приемов неоклассического направления, полной замены кейнсианских методов регулирования экономики не произошло. В развитии кейнсианской теории тоже появились новые течения, стал воз­никать ее синтез с некоторыми направлениями неоклассической теории.

В неокейнсианской теории значительное место отведено налоговым проблемам. Так, английские экономисты М. Фишер и Н. Калдор считали необходимым разделить объекты налогообложения по их отношению к потреблению (облагая в данном случае конечную стоимость потребляемого продукта) и сбере­жению (ограничиваясь лишь ставкой процента по вкладу). От­сюда возникла идея налога на потребление, которая является одновременно методом поощрения сбережений и средством борьбы с инфляцией. Деньги, предназначавшиеся ранее на по­купку потребительских товаров, могли теперь быть направле­ны либо в инвестиции, либо в сбережения, и последние превра­тились бы в капиталовложения с помощью той же бюджетной политики — изъятия излишних сбережений. Долгосрочные сбережения уже сами по себе служат фактором будущего эконо­мического роста.

Однако во время спада производства расходы на рынке пот­ребления сокращаются медленнее, чем снижаются доходы, вы­зывая тем самым ажиотажный спрос, поэтому поступления от налога на потребление являются значительно более высокими, чем при обложении подоходным налогом. Таким образом, нало­говая система не может играть роль встроенного стабилизатора. В то же время Н. Калдор считал, что налог на потребление, вве­денный по прогрессивным ставкам с применением льгот и ски­док для отдельных видов товаров (например, предметов повсед­невного пользования), более справедлив, чем фиксированный налог с продаж для людей с низкими доходами. Кроме того, в отличие от подоходного налога, этим налогом не облагаются сбережения, необходимые для будущего инвестирования, что стимулирует их рост.

В настоящее время не существует единственно верной тео­рии экономического регулирования. Во многих странах, прави­тельства которых применяют методы регулирования на пра­ктике, происходит взаимодействие трех основных концепций: кейнсианской с различными вариациями, теории экономики предложения и монетаризма. И хотя неоклассические течения чаще используются в качестве теоретической основы для госу­дарственного регулирования, ученые уже не отделяют эти мето­ды от кейнсианских, все больше обнаруживая в своих работах их взаимопроникновение.

Известный экономист П. Самуэльсон в своей работе «Эконо­мика» отмечает определенную расточительность государства, предлагая конкретные пути повышения эффективности его де­ятельности, среди которых не последнее место занимают нало­ги. В то же время, являясь приверженцем прогрессивности в налогообложении, он говорит о принципах «выгоды и пожер­твования» в налогообложении и считает, что структура налогов должна быть такой, чтобы с ее помощью доходы, определяемые механизмом рынка, соответствующим образом перераспределя­лись в интересах общества. Классические и кейнсианские взгля­ды П. Самуэльсона тесно переплетаются, что не мешает ему, од­нако, обобщив накопленный теоретический опыт, давать реко­мендации относительно ведения государством фискальной по­литики. Исследуя свойства разных конкретных налогов по при­нципам обложения (равное, пропорциональное, прогрессив­ное), П. Самуэльсон указывает на их возможные регрессивные результаты в конкретных случаях: именно это может повлечь ослабление побудительных мотивов в деятельности людей, сни­зить эффективность использования ресурсов общества.

Государственная политика в области налогов должна быть продуманной и взвешенной, использующей средства и приемы современного экономического анализа. Нельзя также забывать и о порочности двойного налогообложения, а также отрица­тельном действии переложения налогов. Поскольку налоговая система является частью общей экономической системы, кос­венно, а в некоторых случаях напрямую оказывая воздействие на цены и другие экономические показатели, то воздействие на­логов необходимо оценивать с точки зрения их прогрессивности.

Зарубежные исследования в области налогов, как видно, об­ладают конкретным, прикладным характером, поскольку тео­ретические положения, разрабатываемые ими, традиционно выступают основой фискальной политики финансового законо­дательства этих государств. Ученые ведут споры не столько по вопросу о сущности налогов как экономической категории, с объективным существованием и необходимостью которой все согласны, сколько об их роли в экономике.

В России большая полемика по вопросам теории налогов ве­лась до революции и в основном затрагивала проблему сущнос­ти налогов, их форм, видов, выполняемых ими функций. Таких ученых экономистов как А. Тривус, Н. Тургенев, И. Озеров, А. Исаев, А. Соколов, В. Твердохлебов, труды которых внесли неоценимый вклад в теорию налогов, по праву можно отнести к классикам отечественной экономической науки. Однако после революции общепризнанная теория налогов по политическим причинам была подвергнута искажению, что впоследствии от­бросило развитие нации в этом направлении на много лет на­зад. И только недавно стали возрождаться дискуссии о построении налоговой системы. Они идут по разным направлениям: изучаются экономическое наследие о налогах, их место и роль в государственном регулировании экономики; исследуется взаи­модействие налогов с другими финансовыми рычагами, эконо­мико-математическое регулирование налоговых систем.

Возвращаясь к решению проблем функционирования эконо­мики, группа ученых-экспертов под руководством В. Фролова выдвинула свою концепцию налогообложения. Предпосылкой ее рождения послужило российское налоговое законодательс­тво с его тяжелой адаптацией к новым экономическим услови­ям. Сторонник неоклассических методов В. Фролов, сравнивая ситуацию в России начала 90-х годов XX в. с военной депресси­ей в 1929-1931 гг., предлагает не применять слепо «заемные рецепты», а учитывать специфику хозяйственных экономичес­ких связей. Ученый считает, что «корни инфляции кроются не в злонамеренном вздувании цен и получении сверхприбыли, а в искаженной структуре экономических пропорций». Возника­ет парадокс: государство поддерживает производства, находя­щиеся на грани банкротства, чтобы не произошло экономичес­кого и социального краха, кредитами, различного рода льгота­ми, списанием долгов и т.п., нарушая хозяйственные связи, создавая систему банковского контроля за неплатежами, а вместе с этим — базу для инфляции, монополизм. На выполне­ние задачи по подъему производственной сферы должны быть настроены все экономические механизмы, в том числе и налого­вая система как регулятор экономических процессов.

Данная концепция перекликается с идеями теории «эконо­мики предложения». Налоговый механизм здесь используется по аналогии с известным механизмом регулирования макроэко­номических процессов, основанных на управлении уровнями учетных ставок.

В. Фролов не поддерживает и традиционную классифика­цию налогов, согласно которой они делятся на прямые, кото­рые выплачивают производители, и косвенные, оплачиваемые потребителем. По его мнению, такая классификация хороша только на ранних стадиях развития теории налогов. Ученый предлагает свой принцип классификации, позволяющий оце­нить влияние каждого налога на мотивы экономического поведе­ния производителя. Налоги подразделяются им на фиксированные, то есть напрямую не зависящие от уровня производства (имущественные налоги, налоги на отдельные виды деятельно­сти), и перераспределительные, более мобильно и плотно кон­тролирующие экономическую деятельность (налоги с доходов, акцизы).

Экономисты-исследователи все чаще обращаются к приклад­ным наукам и рассматривают налоги как регулятор экономичес­ких процессов. Поскольку уже доказана объективность нало­гов, странам остается максимально использовать функциональ­ные преимущества налоговой системы в конкретный период.

История экономического развития большинства стран де­монстрирует многогранность структуры и приоритетов налого­вой политики. Эта политика, в частности, преследует цели: сти­мулировать или ограничивать деятельность хозяйственных субъ­ектов, обеспечивать доходы бюджета, поддерживать интересы общества. Варьирование налоговых методов, их дифференциа­ция позволяют эффективнее воздействовать на динамику и структуру производства, регулировать уровень капиталовложения и занятость, распределение доходов.

Экономические реформы, проведенные в 80-е годы в США, основывались на таких принципах построения современной на­логовой системы, как:

» справедливость по вертикали, когда налог соответствует материальным возможностям налогоплательщика;

» справедливость по горизонтали, когда применяются еди­ные налоговые ставки для одних и тех же доходов;

» эффективность, предполагающая возможность экономи­ческого роста и развития предпринимательства;

» нейтральность, то есть отсутствие зависимости от сфер ин­вестиционных вложений;

» простота в подсчете, доступность и ясность.

Однако для эффективного функционирования налоговой системы не всегда достаточно только знания принципов ее пос­троения, уяснения сущности налогов, их видов и форм. Совре­менные налоговые теории в ходе поиска оптимальных границ действия налогов строят исследования на анализе конкретной налоговой системы, выявлении ее позитивных и негативных последствий и корректировке ее составляющих. И хотя прак­тически невозможно определить эти границы, но вполне ре­ально проследить тенденцию взаимосвязи между развитием экономики, долей налоговых поступлений в бюджет и структу­рой налогов. Ученые различных экономических течений предлагают теоретические методы и средства для использования в макроэкономическом управлении; необходимы их согласован­ность и направленность для решения наиболее важных задач в развитии общества. Иными словами, должен быть продуман и скорректирован набор экономических регуляторов для успеш­ного достижения желаемого результата.

***1.3 Сущность и функции налогов***

Необходимость налогов вытекает из функций и задач госу­дарства (политических, экономических, внешнеэкономических, оборонных, социальных и др.), выполнение которых требует средств. Кроме налогов у государства нет иных методов мобили­зации средств. Для покрытия расходов оно может использовать государственные займы, но их необходимо возвращать и упла­чивать проценты, что также требует дополнительных расходов по их обслуживанию. При особых обстоятельствах государство прибегает к выпуску денег в обращение. Однако это чревато тя­желыми экономическими последствиями для страны — инфля­цией. Таким образом, на долю налогов, являющихся важней­шим средством формирования финансовых ресурсов государ­ства, приходится 80-90 % всех бюджетных поступлений (в раз­витых странах).

Экономическая сущность налогов непосредственно вытека­ет из сущности финансов. Началом и исходным историческим условием возникновения финансовых отношений является соз­данный в сфере производства прибавочный продукт. Если рас­сматривать совокупный общественный продукт как С + V + т, то одна часть прибавочного продукта (т) в результате первично­го распределения направляется на расширенное воспроизвод­ство израсходованной части средств производства (С) и рабочей силы (V), другая его часть направляется в доход государства.

Объективный характер финансовых отношений с государ­ством носит перераспределительный характер, связанный с вы­полнением государством своих функций.

Следует особо подчеркнуть, что именно прибавочный про­дукт является как объектом обеспечения воспроизводственно­го процесса созданного совокупного общественного продукта, как и объектом формирования централизованного фонда де­нежных ресурсов государства. В этом процессе финансы сферы материального производства являются исходным звеном фи­нансовой системы, в котором создаются совокупный общест­венный продукт и национальный доход, являющиеся главным источником доходов государства.

Таким образом, прибавочный продукт выражает сущнос-тные черты, свойства, природу и функции финансов в широком смысле как исходного звена финансовой системы; налог опре­деляет сущностные черты государственных финансов и его ос­новной категории — государственного бюджета. Налоги, в ка­честве перераспределительной категории, являются средством и источником образования централизованного фонда финансо­вых ресурсов государства. Именно с появлением государства возникает такая финансовая категория, как налоги. С развити­ем государства и товарно-денежных отношений сформирова­лась группа более сложных категорий — государственные до­ходы и расходы, а на их основе — категории государственного бюджета. Финансовые отношения в этих звеньях финансовой системы носят характер перераспределения созданного в сфере производства прибавочного продукта и являются производны­ми и зависимыми по отношению к финансам сферы материаль­ного производства.

Что касается сущности налогов, то она связана с тем, что го­сударство, выражая интересы общества в различных сферах де­ятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику. При этом для государственного регулирования соци­ально-экономических процессов в качестве средства взаимодей­ствия используется финансово-бюджетный механизм и его сос­тавная часть — налоги.

В своем движении совокупный общественный продукт и на­циональный продукт проходят четыре фазы: производство, рас­пределение (первичное и вторичное), обмен и потребление. Каждая из фаз характеризуется присущими только ей про­изводственными отношениями. Как уже отмечалось, налоги возникают и функционируют только на второй фазе — распре­деления, а точнее, перераспределения совокупного обществен­ного продукта (СОП) и национального дохода (НД), отражая оп­ределенную сторону экономической деятельности, связанную с процессом изъятия перераспределяемой части стоимости СОП и НД в денежной форме в пользу государства.

Процесс перераспределения стоимости СОП и НД в денеж­ной форме, то есть мобилизация ее с помощью налоговых мето дов в доходной части государственного бюджета и использова­ние через систему государственных расходов, представляет со­вокупность (или систему) финансовых отношений государства. Налоги же, а точнее налоговые отношения, выражают лишь ту сторону финансовых отношений, которая связана с мобилиза­цией и формированием доходной базы бюджета.

Налоги носят объективный характер, поскольку связаны непосредственно с объективной деятельностью и функциониро­ванием государства и отображают реально существующие фи­нансовые отношения. Подобно государственному кредиту, рас­ходам государства и т.п., они являются одним из элементов сис­темы финансовых отношений и находятся во взаимосвязи и взаимозависимости с другими финансовыми категориями, об­ладают свойствами, присущими другим финансовым категори­ям, и дают ключ к пониманию финансовой системы в целом. В то же время налоги имеют признаки, которые выделяют их.

Такой особенностью налогов является то, что они, участвуя в перераспределительном процессе, обеспечивают государство финансовыми ресурсами. Источником налогов хозяйствующих субъектов выступает прибавочный продукт, созданный в про­изводстве трудом, капиталом и природными ресурсами, часть которого поступает хозяйствующему субъекту для расширен­ного воспроизводства. Эта часть прибавочного продукта в про­цессе первичного распределения находится вне налоговых от­ношений. Вторую часть получает государство посредством при­нудительного перераспределения прибавочного продукта в свою пользу. Налоги в этих условиях являются для государства глав­ным методом мобилизации части прибавочного продукта.

Последующая стадия перераспределения — использование бюджетных средств — также выходит за пределы налогообло­жения и является выражением расходов государства.

Принимая участие в перераспределительном процессе, на­логи или налоговые отношения предполагают наличие двух субъектов: налогоплательщика и государства, между которыми возникает движение стоимости.

Именно прямое безвозмездное движение стоимости в денеж­ной форме является объектом налоговых отношений, а их осо­бенность состоит в том, что налоговые отношения носят одно­сторонний характер — от налогоплательщика к государству, при этом отсутствует эквивалентность, то есть плательщик кон­кретно за свой платеж ничего не получает. Налоги в этом качес­тве обладают специфической формой производственных отно­шений.

Налоги, функционируя в фазе распределения через разнооб­разные способы налогового изъятия, используемые и регламен­тируемые государством, оказывают решающее влияние на дру­гие фазы движения СОП — на производство, обмен и потребле­ние, ускоряя процессы общественного производства или замед­ляя их.

Налог как специфическая форма производственных отно­шений оказывает влияние на основные факторы общественного производства и различные социальные группы. Работники на­емного труда, получив заработную плату, расходуют ее преиму­щественно на потребление товаров и услуг, уплату налогов. В связи с этим налоги воздействуют на экономику в зависимости от уровня оплаты труда. Во-первых, размер налога определяет уровень оплаты труда, которая включает налоговые платежи. Во-вторых, они влияют на уровень и структуру совокупного спроса, а через механизм рынка содействуют развитию произ­водства или тормозят его. Обусловлено это тем, что преобладаю­щая часть доходов лиц наемного труда предназначена для пот­ребления в данный момент или в перспективе. Поэтому измене­ние величины налогообложения сразу отражается на их спросе и в целом на платежеспособности страны. В-третьих, налоги оп­ределяют соотношение между издержками производства и це­ной товаров и услуг. Влияние налогов распространяется и на владельцев капитала, хотя оно своеобразно, так как налоги нейтральны к личному потреблению предпринимателя, пос­кольку его прибыль, как правило, превышает затраты на удов­летворение его потребностей. В то же время налоги воздейству­ют на собственника капитала через другие рычаги.

Мобилизация части прибавочного продукта в денежной фор­ме осуществляется государством принудительно в форме нало­говых платежей, взимаемых как с хозяйствующих субъектов, так и с населения страны. Отчужденная и присвоенная прину­дительно часть новой стоимости превращается в централизо­ванный фонд финансовых ресурсов государства. Весь процесс, связанный с образованием государственного денежного фонда, выступает как содержание финансов.

Таким образом, исследуя сущность налогов с учетом специ­фических черт, можно дать следующее определение налогов. Налоги — это обязательные платежи юридических и физи­ческих лиц в бюджет, устанавливаемые и принудительно изы­маемые государством в форме перераспределения части общес­твенного продукта, используемого на удовлетворение общего­сударственных потребностей.

Финансовые отношения между государством и хозяйству­ющими субъектами и населением по формированию централи­зованного денежного фонда называются налоговыми отноше­ниями.

Подавляющая часть налоговых изъятий не возвращается плательщику, а расходуется властью на управление, военные цели и другие непроизводственные мероприятия. И лишь отно­сительно небольшая доля поступлений налогов через систему расходов бюджета направляется на рост доходов определенных групп населения (пенсии, стипендии и др.).

При этом следует иметь в виду, что при принудительной уп­лате налогов владельцы капитала могут утратить часть своего капитала, а следовательно, существует вероятность ограниче­ния развития производства. При значительных обложениях не исключено возникновение кризисной экономической ситуации в обществе.

С другой стороны, наемные работники, заплатив налоги го­сударству, сокращают свои потребительские расходы или сбе­режения. В результате государство, забрав у них часть зарабо­танного дохода, при определенных условиях лишает большин­ство населения возможности увеличивать потребление. Отсюда вытекает важный для государства вывод: надо устанавливать такой уровень налогообложения, чтобы он был, с одной сторо­ны, достаточным для выполнения государственных функций, а с другой — не оказывал отрицательного влияния на экономику и население.

Функции любой экономической категории раскрывают ее сущность, внутреннее содержание и значение. Функция нало­га — это проявление его сущности в действии, способ выраже­ния его свойств. Функция показывает, каким образом реализу­ется общественное назначение данной экономической катего­рии как инструмента стоимостного распределения и перерас­пределения доходов.

Из определения налогов вытекает, что им присущ обяза­тельный и принудительный характер изъятия платежей в бюджет. Именно устойчивость делает налоги основой государ­ственных доходов, позволяет с их помощью покрывать общес­твенные потребности. Данная способность налога определялась как фискальная (от латинского fiscus — государственная казна) функция, которая долгое время была достаточной для выра­жения сути и назначения налога. В тоталитарных и экономиче­ски слабых государствах, как правило, фискальная функция налога превалирует над остальными. Тяжесть налогового бре­мени и полная подчиненность налогообложения интересам го­сударства приводит к тому, что налогоплательщики не только не выполняют возложенных на них налоговых обязательств, но и изыскивают законные и незаконные пути ухода от налогов.

По мере становления и развития товарно-денежных отноше­ний, экономического обособления хозяйствующих субъектов возникает необходимость то стимулировать, то сдерживать вос­производство, воздействовать на платежеспособный спрос насе­ления, способствовать воспроизводству и оптимальному разме­щению капитала. Все это делается с помощью налогов.

Положения о функциях системы налогообложения до насто­ящего времени составляют предмет научных дискуссий. В эко­номической литературе приводятся самые разные трактовки налоговых функций. Базовую основу функционального про­явления системы налогообложения составляют функции фи­нансов как всеобщей экономической категории распределения. Общепризнанными являются распределительная и контроль­ная функции финансов, в рамках каждой из которых формиру­ются функции налоговых отношений, реализующие главное предназначение налога: обеспечивать доходы государства без ущерба для развития бизнеса.

Но теоретическое определение функций, заданное наукой, требует конкретизации этих положений на практике, закрепле­ния их в законах конкретной страны.

В числе налоговых функций обычно выделяются: фискаль­ная, стимулирующая, распределительная, регулирующая, кон­трольная.

Фискальная функция проявляется в бесперебойном обеспе­чении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для осуществления его деятельности. Это основная функция, характерная для всех государств на различных этапах разви­тия. Последние десятилетия в мировой практике характеризу­ются резким увеличением налоговых поступлений в бюджет го­сударств. Это связано с ростом объектов производства, развити­ем научно-технического прогресса, обеспечившими реальные условия для увеличения национального дохода и, соответствен­но, повлекшими рост финансовых ресурсов государства в основ­ном за счет налоговых поступлений.

С другой стороны, рост налогов в ряде стран мира привел к увеличению издержек производства, росту цен и удорожанию товаров. Следствием этого стало снижение темпов экономичес­кого роста. Чрезмерное налогообложение населения отрица­тельно отразилось на материальном положении отдельных со­циальных групп. По этим причинам с середины 80-х годов на­мечалось снижение налоговых поступлений, однако их доля в национальном доходе по-прежнему остается высокой.

Уровень налогового бремени той или иной страны в между­народной статистике определяется показателем удельного веса налоговых поступлений в валовом внутреннем продукте. Так, в начале 90-х годов доля налоговых доходов в ВВП (с учетом взносов на социальное страхование) составляла от 29,8 % в США до 55, 3 % в Швеции; в странах ЕС — 40,8 % , в России — 43,3 %.

Фискальная функция налогов отражает форму принуди­тельного лишения юридического или физического лица при­надлежащей ему собственности в форме капитала или заработ­ка. Она рассматривается как своеобразный вид эксплуатации со стороны государства. Ей присуще единственное свойство — максимальная мобилизация финансовых ресурсов в доход госу­дарственного бюджета; оно позволяет бесперебойно обеспечи­вать доходную часть бюджета.

Оценить роль налогов в формировании бюджетных доходов можно, выявив соотношение между суммой налоговых поступ­лений в бюджет, суммой нескольких налогов, сгруппирован­ных по определенным классификационным признакам, и, на­конец, суммами отдельных налогов, с одной стороны, и общей величиной бюджетных доходов — с другой. Удельный вес той или иной налоговой группы, вида налога свидетельствует о зна­чительности их роли в формировании доходов бюджета. Этот анализ проводится в динамике, в сопоставимых ценах, что поз­воляет определить значение налогообложения в стабилизации бюджетной политики, выявить роль налогов в решении соци­альных задач.

Данные о доле выручки, изымаемой у предприятий, и дохо­дов — у граждан, характеризуют фискальную роль налогообло­жения и свидетельствуют о степени тяжести налогового бреме­ни.

Фискальную роль налогов характеризуют, кроме того, дан­ные о суммах финансовых санкций, поступающих в бюджет, суммах расходов государства на содержание налоговых служб, а также данные о разнице между общей суммой налогов, утвержденной в бюджете, и их величиной в отчете об исполнении бюджета. Расчеты показывают, что чрезмерный фискальный гнет сопровождается невыполнением расчетных заданий по на­логовым поступлениям на 30 % и более.

Анализ соотношения доходов и расходов бюджета не только характеризует состояние бюджета, но и свидетельствует все о той же роли налогообложения. Множественность налогов тре­бует обширного фискального аппарата, значительных расходов на ведение налогового учета и контроля. Все это и частые кор­ректировки содержания методических указаний по исчисле­нию и порядку уплаты налогов придают негативный оттенок роли налогообложения в системе бюджетно-финансовых отно­шений, тем более что такие корректировки вносятся после при­нятия закона о бюджете на очередной бюджетный период.

Таким образом, расширение налогов фискальной направ­ленности может оказывать отрицательное влияние на экономи­ку и благосостояние населения.

Фискальной функции противоположно стимулирование луч­шего и более эффективного использования имеющихся ресур­сов — труда, капитала, природных ресурсов. А налогообложе­ние как сфера перераспределительных финансово-бюджетных отношений несет в себе стимулирующие начала. Экономичес­кие стимулы заложены и в фискальной функции, так как сфор­мированные преимущественно налоговым методом бюджет­ные ресурсы предназначены для развития непроизводствен­ной сферы, обеспечения потребностей науки, здравоохранения, культуры и других общественных потребностей. Разумное це­левое использование бюджетных ресурсов стимулирует общес­твенный прогресс. Но такое стимулирование производства осу­ществляется опосредованно и, случается, проявляется через многие годы. В производстве создаются финансовые ресурсы для развития всех сфер деятельности, а поэтому производ­ство — главный объект налогового стимулирования.

Это значит, что налог обладает самостоятельной стимули­рующей функцией. Исходя из понятия стимула, означающего побуждение к действию, можно заключить, что побудить мож­но и поощрив, и наказав. Применение в налогообложении по­ощрений или санкций представляет собой стимулирующее действие, поскольку каждый из методов используется как ре­акция на состояние той или иной сферы финансово-хозяй­ственной деятельности, объективно требующее определенного вмешательства.

Стимулирующая функция налогов реализуется через сис­тему льгот, исключений, преференций (предпочтений), увязы­ваемых с льготообразующими признаками объекта налогооб­ложения. Она проявляется в изменении объекта обложения, уменьшении налогооблагаемой базы, понижении налоговой ставки и др.

Существуют следующие виды льгот: необлагаемый мини­мум объекта; изъятие из обложения определенных элементов объекта; освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков; понижение налоговых ставок; целе­вые налоговые льготы, включая налоговые кредиты в форме от­срочки взимания налогов; прочие налоговые льготы.

Действующие льготы по налогообложению прибыли пред­приятий направлены на стимулирование:

\* финансирования затрат на развитие производства и жи­лищное строительство;

\* малых форм предпринимательства;

\* занятости инвалидов и пенсионеров;

\* благотворительной деятельности, социально-культурной и природоохранительной сфер.

Преференции могут устанавливаться в виде инвестиционно­го налогового кредита и целевой налоговой льготы для финан­сирования инвестиционных и инновационных затрат.

Налоговый кредит, как и всякий кредит, предоставляется на условиях возвратности и платности, оформляется соответ­ствующим договором между хозяйствующим субъектом и нало­говым органом.

Целевая налоговая льгота, в отличие от инвестиционного кре­дита, может предоставляться любому хозяйствующему субъекту органами власти на взаимовыгодной основе, но в пределах сум­мы налоговых поступлений в бюджет.

Вместе с этим стимулирующая функция налогов реализует­ся через стимулирование более эффективного использования природных ресурсов, земли, минерально-сырьевых ресурсов. С другой стороны, посредством этих налогов одновременно про­исходит воспроизводство природных ресурсов и земли, то есть налоги могут одновременно выполнять воспроизводственную функцию. В этом своем качестве они имеют четко выраженную отраслевую принадлежность.

Для стимулирующей функции, в отличие от фискальной, характерны две основные черты: во-первых, стимулирование социально-экономической деятельности приоритетных для го­сударства направлений через различные виды льгот по налогам и преференции. Никакая другая функция налогов не обла­дает непосредственно стимулирующими свойствами, и еще толь­ко фискальная функция способствует мобилизации и аккумуля­ции финансовых ресурсов в централизованном фонде государст­ва.

Из сущности налогов вытекает распределительная, а точнее перераспределительная функция, которая обеспечивает про­цесс перераспределения части совокупного общественного про­дукта, главным образом чистого дохода, и направление части его на расширенное воспроизводство израсходованных факто­ров производства (капитала, труда, природных ресурсов), а дру­гой его части — в централизованный фонд государственных ре­сурсов, то есть в бюджет государства, в форме налогов. В этой функции реализуется общественное назначение налогов как особого централизованного инструмента распределительных отношений: через налоги идет формирование финансовых ре­сурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах, необходимых для осуществления соб­ственных функций государства — политических, оборонных, внешнеэкономических, социальных, природоохранных и др.

Формирование доходов государственного бюджета на основе стабильного и централизованного взимания налогов превраща­ет само государство в крупнейший экономический субъект. Распределительная функция налогов носит объективный ха­рактер, как объективно и само существование и функциониро­вание государства. Она возникла вместе с появлением государ­ства, поскольку ему для выполнения своих функций требова­лись средства, и они изымались в форме налогов.

Распределительная функция налогов обладает рядом свойств, характеризующих многогранность ее роли в воспроизводствен­ном процессе. Изначально она носила сугубо фискальный ха­рактер, но с развитием государства стала активно участвовать в организации хозяйственной жизни и развитии экономики. У этой функции появилось регулирующее свойство, которое реа­лизуется через налоговый механизм. Сегодня регулирующие функции государства настолько велики, что можно рассматри­вать отдельно эти процессы как проявление регулирующей функ­ции налогов. Обосновано это тем, что налоги, активно участвуя в перераспределительном процессе, оказывают серьезное влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Необходимость регулирования экономических процессов порождена функция ми государства по регулированию экономики. Экономические функции государства усложняются и получают развитие в ры­ночных условиях, предполагающих свободу хозяйствующих субъектов, расширение их прав, рост самостоятельности и, од­новременно, ответственности за результаты производства.

Регулирующая функция неотделима от других функций, в частности фискальной. Расширение налогового метода изъятия и мобилизации государством части дохода хозяйствующих субъектов происходит при постоянном соприкосновении с пос­ледними в процессе производства. Внутреннее единство фун­кций не исключает противоречий между ними, заложенных в самой сущности налогов. Каждая функция отражает опреде­ленную сторону налоговых отношений: фискальная — отноше­ние налогоплательщика к государству, основанное на макси­мальной мобилизации ресурсов в бюджет; регулирующая — от­ношение государства к налогоплательщику в процессе созда­ния благоприятных условий для развития экономики. В ре­зультате в фискальной функции, благодаря которой государ­ство снабжается финансовыми ресурсами, заложено противоре­чие между необходимостью постоянного и все большего увели­чения доходной базы государства и ограниченными возможнос­тями юридических и физических лиц в обеспечении такого уве­личения. Противоречивость регулирующей функции состоит в том, что реальная потребность государственного вмешательства в процесс производства через рост налогового пресса должна ог­раничиваться возможностями экономики, иначе могут после­довать замедление экономического роста и даже необратимые процессы. Через взаимосвязь и взаимодействие этих противоре­чий должен достигаться оптимальный баланс интересов госу­дарства (в росте доходов бюджета) и хозяйствующих субъектов (в повышении эффективности и доходности производства).

Несмотря на то, что функции налогов взаимосвязаны и взаи­мообусловлены, каждая из них имеет определенные границы са­мостоятельности и обособленности. Так, акцизы на табак и ал­когольные напитки преследуют в основном фискальные цели, а налог на землю имеет в большей мере стимулирующую цель.

Осуществляя налоговое регулирование, государство прово­дит всесторонний экономический анализ экономических сис­тем и осуществляет налоговый контроль. Любое экономическое и, в частности, налоговое регулирование предполагает ряд дей­ствий, которыми являются экономический анализ и контроль. Налогам, как и финансам, присуща контрольная функция,

которая способствует количественному и качественному отра­жению хода распределительного процесса, позволяет контро­лировать полноту и своевременность налоговых поступлений в бюджет и в конечном счете позволяет определять необходи­мость реформирования налоговой системы.

Если рассматривать фундаментальные принципы налогооб­ложения, то набор конкретных налоговых форм (видов нало­гов) при разработке налоговой концепции должен быть сориен­тирован на главную цель — равномерное разложение налого­вой нагрузки между плательщиками и государством. Должно быть установлено максимально возможное равновесие между группами прямых и косвенных налогов, между фискальной, стимулирующей и регулирующей функциями, имея в виду, что косвенные налоги преследуют фискальные цели, а прямые на­логи — стимулирующие.

На различных этапах развития общества роль регулирую­щей функции менялась. На ранних периодах его развития вли­яние налогов на производство носило ограниченный характер. В период перехода к развитому капитализму, вызванного рос­том производительных сил, были созданы объективные предпо­сылки и потребность в более масштабном государственном регу­лировании экономических отношений. Это подняло налоговое регулирование на новую ступень.

***2. Характеристика современного налогообложения в***

***Республике Беларусь***

2.1. Основные принципы и механизмы построения налоговой системы Беларуси

Налоговая система Беларуси формировалась на классичес­ких принципах налогообложения, с учетом разработанных на­логовой практикой других стран принципов налогообложения. В силу сложных условий переходного периода не все они легли в основу нашей налоговой системы, другие дополнены и уточне­ны положениями, вытекающими из практической необходи­мости.

В основу налоговой системы Республики Беларусь положе­ны следующие принципы:

» однократность обложения, то есть один и тот же объект одного вида налогов облагается только один раз за определен­ный законом период;

» оптимальное сочетание прямых и косвенных налогов;

\* одинаковый подход ко всем хозяйствующим субъектам обложения;

» установленный порядок введения и отмены органами вла­сти разного уровня налогов, их ставок, налоговых льгот;

» четкая классификация налогов, взимаемых на террито­рии страны, в основу которой положена компетенция соответ­ствующей власти;

» обоснование и точное распределение налоговых доходов между бюджетами разных уровней;

\* стабильность ставок налога в течение довольно длительно­го периода и простота исчисления платежа.

Эти принципы не всегда соблюдаются. Так, однократность нарушается при взимании НДС с импортных товаров, за кото­рые уже уплачены таможенные пошлины. Нет четкой класси­фикации в зависимости от уровней органов государственной власти, когда все большая часть республиканских налогов яв­ляется регулирующей по отношению к местным органам влас­ти. Нередко действие закона, подписанного в середине года, распространяется на весь год.

В налоговом законодательстве нашли отражение полномо­чия налоговых органов, их права и обязанности, а также права и обязанности налогоплательщиков и основные виды ответ­ственности за нарушения налогового законодательства.

В механизме построения налоговой системы Беларуси важ­ное место занимают налоговые льготы, которые используются государством в качестве регулирующей и стимулирующей функции. Их умелое применение способствует росту эффектив­ности производства, повышению благосостояния населения.

Как правило, по каждому налогу предусматриваются специ­альные налоговые льготы, имеющие строго целенаправленный характер. Все льготы должны применяться только в соответ­ствии с действующим законодательством и, как правило, не должны носить индивидуальный характер. При проведении по­литики налоговых льгот государство учитывает условия разви­тия экономики, чтобы большое количество налоговых льгот не ограничивало доходы бюджета и одновременно было выгодно налогоплательщику.

При принятии решения по налоговым льготам учитываются интересы трех субъектов:

» государства, заинтересованного в росте доходов бюджета;

» юридических лиц, чтобы не сократилось производство;

» населения, чтобы неравномерность распределения льгот не привела к социальной напряженности в обществе.

Налоговые льготы по республиканским налогам устанавли­ваются только республиканскими органами власти. Местные органы власти имеют право вводить льготы только в пределах сумм налогов, зачисляемых в местные бюджеты.

Государство не только вводит налоговые льготы, поощряя налогоплательщиков, но и применяет санкции к тем, кто нару­шил налоговое законодательство. При несоблюдении законов о налогах юридические и физические лица несут ответствен­ность, виды и размер которой регулируются законодательс­твом. Налогоплательщик, преступивший закон, несет имущес­твенную ответственность в трех видах:

» взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохо­да или суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения;

» уплата штрафа за отсутствие учета объекта налогообло­жения или ведение учета объекта налогообложения с наруше­нием установленного порядка, а также непредставление или несвоевременное представление в налоговые органы докумен­тов для исчисления налогов;

» уплата пени за каждый день задержки перечисления на­логов в бюджет.

В современных условиях финансовой нестабильности и вы­соких темпов инфляции существует проблема достижения оп­тимального распределения налоговых доходов между бюджета­ми разного уровня и закрепления за ними необходимых финан­совых ресурсов, которая приобрела особое значение.

Зарубежная налоговая практика выработала несколько ме­тодов налогового регулирования:

» закрепление различных видов налогов за определенными бюджетами разных уровней;

» установление твердой доли конкретного налога, отчисляе­мого в нижестоящий бюджет;

» распределение налоговых доходов между бюджетами раз­ных уровней в форме трансфертных платежей.

О трансфертных платежах мы упоминали в параграфе 9.2. Это суммы, выделяемые из вышестоящего бюджета нижестоя­щему в безвозвратной и бесплатной форме. На безвозвратной основе также выделяются из вышестоящего бюджета нижесто­ящему дотации, когда закрепленных и регулирующих доходов недостаточно для сбалансирования. Дотации также могут выде­ляться юридическим лицам для полного или частичного пок­рытия убытков при нехватке собственных средств. Субвенции и субсидии — это целевые дотации, они предоставляются на оп­ределенных условиях, и если не используются или используют­ся не в полной мере, то возвращаются полностью либо в сумме нецелевого использования вышестоящему бюджету.

Основы налоговой системы определены в законодательном порядке. Функционирование в течение непродолжительного времени позволяет отметить ее основные особенности:

» фискальная, являющаяся инструментом формирования доходов государства;

» регулирующая, определяющая меру влияния налогов на развитие производства и соотношение пропорций функциони­рования экономики;

» стимулирующая, отражающая развитие приоритетных отраслей и отдельных производств, способных обеспечить эко­номический рост;

» социальная, устанавливающая степень справедливости об­ложения налогами разных слоев общества;

» организационная, связанная с механизмом налогообложе­ния через рычаги и инструменты налоговых отношений.

Оценивая любую налоговую систему, следует исходить из того, что она представляет собой сложный экономический фе­номен, тесно связанный с состоянием экономики. Налоги из простого инструмента мобилизации доходов бюджета государства превращаются в основной регулятор всего воспроизвод­ственного процесса, влияя на все пропорции, темпы и условия функционирования экономики.

Можно предположить, что в перспективе проявится тенден­ция к опережающему росту местных налогов в сравнении с рес­публиканскими. Залогом этому является поворот экономики развитых стран к социальной ориентации с передачей социаль­но ориентированных отраслей местным органам власти и уп­равления.

Одной из важнейших налоговых проблем является упроще­ние налоговой системы Беларуси. В будущем целесообразна от­мена некоторых налогов, которые можно охарактеризовать как финансово неэффективные. Должны быть отменены налоги, зат­раты на взимание которых превышают сумму собранных нало­гов, а контроль за их уплатой затруднен или невозможен. Было бы логично также объединить налоги, имеющие сходную нало­говую базу и аналогичный контингент налогоплательщиков.

Ряд налогов требует серьезного реформирования. Напри­мер, налог на недвижимость. Отработка механизма его функци­онирования предполагает создание кадастров земли и недвижи­мости, реестра собственников, автоматизированной системы управления недвижимостью и системы юридического консуль­тирования по вопросам оценки земли. В отдаленной перспекти­ве следовало бы предусмотреть возможность вместо трех нало­гов — на землю, на имущество предприятий и имущество физи­ческих лиц — введение единого налога на недвижимость как для юридических, так и физических лиц. Цель введения такого налога на недвижимость — увеличение налоговых доходов мес­тных бюджетов за счет более эффективного налогообложения имущества и земельной составляющей.

При определении основных направлений налоговой полити­ки следует исходить из особой важности стимулирования роста производства и его качественного параметра. В основу приори­тетов также должно быть заложено решение проблем экологии и социальной сферы, развитие производства товаров народного потребления, торговли и бытового обслуживания населения. В стратегическом плане в основу налоговой политики должна быть заложена концепция приоритетных направлений разви­тия тех отраслей и производств, которые обеспечат эффектив­ный экономический рост.

Требуют постоянного внимания, глубокого осмысления и практического применения вопросы льгот по налогам; введе­ния дифференцированных налоговых ставок отдельно для про изводителей национального богатства и тех, кто его перерас­пределяет; дальнейшего совершенствования подоходного нало­га в условиях инфляции.

Главным остается усиление стимулирующей предпринима­тельство функции налогов, поощрение товаропроизводителей, осуществление региональной экономической политики и устра­нение противоречий в налоговом законодательстве. Особо важ­ным направлением в налоговой политике является стабиль­ность налогового законодательства. Недопустимо вносить изме­нения каждые два-три месяца. Необходимо анализировать си­туацию, накапливать необходимые изменения и дополнения, вносить их на рассмотрение вместе с бюджетом, но ни в коем случае задним числом, как это бывало неоднократно. В резуль­тате нарушается главное требование, необходимое для беспере­бойного функционирования налогового механизма — устойчи­вость и предсказуемость налогового законодательства в части налогообложения юридических и физических лиц. Нестабиль­ность налогового законодательства сдерживает как отечествен­ных, так и иностранных инвесторов.

Для большей стабильности законодательства и упрощения налоговой системы необходимо привести в порядок всю систему не только законодательных, но и подзаконных нормативных актов, регулирующих налоговые вопросы. Огромно количество ведомств, имеющих право издавать документы, касающиеся налоговых законов, и трактующих их по-разному. Нередко да­же инструкции подправляют налоговые законы. Необходимо, чтобы право на толкование законодательных и других норма­тивных актов, связанных с налоговыми вопросами, было пред­оставлено только тем органам, которые их принимают.

Не менее важным является установление паритетных отно­шений между налогоплательщиками и налоговыми органами. В настоящее время права налогоплательщиков ограничены, что выражается в бесспорном взимании налогов, пени, штрафных санкций, в невозможности получения консультаций в налого­вых инспекциях и в том, что налоговая инспекция не несет от­ветственности за разъяснения, оказавшиеся неточными. Даже в случае обращения налогоплательщика в суд и принятия ре­шения в его пользу ранее изъятые налоговыми органами суммы не всегда ему возвращаются, а засчитываются в уплату теку­щих налогов.

Налоговые платежи за пользование природными ресурсами установлены при отсутствии рынка земельных ресурсов и зе­мельного кадастра, что исключает возможность применения реальных рыночных цен на землю для целей налогообложения. Масштабы налогообложения в сфере природопользования и загрязнения окружающей среды несопоставимы с масштабами налогообложения доходов и имущества предприятий.

В современных условиях налоговое бремя для плательщи­ков налогов в Беларуси высоко, льготы несовершенны, эффек­тивность многих из них невелика. Тяжесть налогообложения во всех развитых странах является показательной характерис­тикой уровня налогообложения. Однако общепринятой методи­ки исчисления тяжести и уровня налогов нет. Существуют раз­розненные показатели, которые в косвенной форме могут да­вать представление о тяжести уплачиваемых налогов.

Особо важно подчеркнуть, что главным направлением со­вершенствования налогообложения было и остается сохране­ние существующей и наращивание налогооблагаемой базы, что прямо зависит от экономической политики, проводимой госу­дарством. Первостепенное внимание при совершенствовании налогообложения должно быть уделено расширению налогооб­лагаемой базы, в том числе и с помощью налогов, которые мо­гут оказывать стимулирующее влияние на налогообложение. Налоговый механизм должен взаимодействовать с банковско-кредитной системой, процентными ставками, предоставлять определенные преимущества финансовым и кредитным учреж­дениям и предприятиям, которые используют долгосрочные ссуды на инвестиционные цели.

С целью расширения налогооблагаемой базы должны быть разработаны методы налоговой защиты новых инвестиций и налоговые методы стимулирования НТП: возмещающий эф­фект от этих мероприятий скажется на получении дополни­тельного налога на прибыль. В то же время нельзя вводить льготы на капиталовложения без учета их значимости в воспро­изводственном процессе. Льготы, связанные со структурной пе­рестройкой экономики и стимулированием инвестиций, необ­ходимо сохранить. В нынешних условиях они должны иметь временный и направленный характер, и, что особо важно, льго­ты должны даваться участникам экономической деятельности, а не отдельным регионам и территориям.

Одной из важных проблем в современной ситуации налого­обложения является система налоговых ставок, которые опре­деляют сумму налогового изъятия. Она касается целого ряда налогов, и в первую очередь — налога на прибыль. Было бы це­лесообразно ввести регрессивные ставки налога на прибыль, когда при увеличении суммы налогооблагаемой прибыли став ка понижается. При таком методе понижающая прогрессия ставок будет стимулировать стремление не уменьшить (скрыть) налогооблагаемую базу, а показать ее в полном объеме, так как чем больше сумма полученной прибыли, тем меньше ставка на­лога. Регрессия ставок привела бы к стимулированию капи­тальных вложений в научно-технический прогресс. Причем поступления в бюджет не сократятся, поскольку сумму плате­жей в бюджет определит не столько ставка, сколько величина налогооблагаемой базы, которая в этом случае будет иметь тен­денцию к росту.

Что касается земли, то она как главный вид общественного богатства должна быть очень дорогой, особенно для иностран­ных инвесторов.

Требует налоговой поддержки малое предпринимательство, которое создает новые рабочие места для населения, в том числе инвалидов и домохозяек; экономит пособия по безработице; да­ет возможность использовать вторичное сырье, материалы, от­ходы производства; создает новые формы обслуживания насе­ления.

Проблема платежей существует и при взимании налогов с физических лиц: подоходного налога с физических лиц и нало­га с имущества физических лиц,— поскольку нет совершенной законодательной базы, что осложняет исчисление этих налогов и контроль за своевременной их уплатой.

Следует учитывать, что между налогами и инфляцией су­ществует многосторонняя связь, когда рост налогов, особенно косвенных, может усилить инфляцию, так как ведет к росту цен на потребительские товары. В результате инфляция обесце­нивает доходы не только населения, но и государства, что уси­ливает налоговое давление на население.

Обобщая отмеченное, следует сделать вывод о том, что ос­новными направлениями налоговой реформы являются:

» сокращение числа налогов путем их укрупнения и отмены некоторых налогов, не приносящих значительных поступле­ний;

» уменьшение количества льгот и исключение из общего ре­жима налогообложения в основном редко используемых нало­говых льгот;

» построение стабильной налоговой системы, обеспечиваю­щей единство, непротиворечивость и неизменность в течение финансового года системы налогов и платежей при сохранении действующих ставок налогов в течение двух-трех лет;

» облегчение налогового бремени производителей продук­ции и недопущение двойного налогообложения путем четкого определения налогооблагаемой базы;

» консолидация в государственном бюджете государствен­ных внебюджетных фондов с сохранением целевой направлен­ности использования денежных средств;

« ослабление финансовых санкций.

Таким образом, следует отметить, что налоговая система яв­ляется важнейшим инструментом государства по стимулирова­нию развития экономики и социального прогресса в стране. Со­вершенствование налоговой системы позволит эффективно и надежно решить практически все проблемы, мешающие Бела­руси достойно развиваться.

2.2 Современное состояние налоговой системы Республики Беларусь

Оценивая прошедшие годы, следует иметь в виду, что нало­говая система Беларуси возникла и развивается в условиях эко­номического кризиса. В тяжелой экономической ситуации она сдерживает нарастание бюджетного дефицита, обеспечивает фун­кционирование всего хозяйственного механизма, позволяет фи­нансировать неотложные государственные потребности и в целом отвечает текущим задачам перехода к рыночной экономике.

Налоговая система Беларуси разрабатывалась с учетом оте­чественного опыта 20-х годов XX в. и практики тех стран, где на­логообложение прошло многовековой процесс развития. Базиру­ющаяся на требованиях рыночной экономики налоговая система призвана: обеспечивать более полную и современную мобилиза­цию доходов в бюджет, иначе невозможно проводить социаль­но-экономическую политику государства; создавать условия для регулирования производства и потребления в целом и по отдель­ным сферам хозяйства с учетом особенностей формирования и перераспределения доходов различных групп населения.

Давая в целом положительную оценку складывающейся принципиально новой налоговой системе Беларуси, следует сказать о трудностях, с которыми она столкнулась. Во-первых, она формировалась при слабом развитии налоговых отношений, которые охватывали преимущественно физических лиц; во-вто­рых, она возникла при крайне отрицательном отношении к ней хозяйствующих субъектов, поэтому требовались строгий учет и контроль при обложении; в-третьих, в стране не было четко раз­работанной налоговой политики, зато имелись нестабильность экономики и высокие темпы инфляции; в-четвертых, отсут­ствовала собственная научная школа в области налогообложе­ния, способная усовершенствовать действующую налоговую систему, предвидеть, спрогнозировать экономические и соци­альные последствия от проведения в жизнь того или иного ком­плекса мероприятий; в-пятых, налоговый аппарат не был под­готовлен к сложным условиям, когда изменения в налогообло­жении происходят непрерывно, нередко задним числом.

Современная налоговая система Беларуси характеризуется следующими чертами:

» базируется на правовой основе, а не подзаконных актах, как это было ранее. Она пронизывает все финансовые отноше­ния, связанные с перераспределением части совокупного обще­ственного продукта;

» построена по единым правилам, на едином механизме ис­числения и сбора платежей, независимо от организационно-пра­вовых форм субъектов хозяйствования и физических лиц. За всеми налоговыми взносами осуществляется единый контроль со стороны налоговых органов;

» предъявляет к плательщикам одинаковые требования и создает равные стартовые условия формирования доходов пу­тем определения перечня налогов, унификации ставок, упоря­дочения льгот и механизма их предоставления, невмешательст­ва в использование средств, оставшихся после уплаты налога;

» обеспечивает более справедливое распределение налогового бремени между отдельными категориями плательщиков, юри­дическими лицами, усиливает правовую защиту их интересов;

» учет опыта западных стран дает возможность Беларуси присоединиться к мировому рынку, включиться в международ­ные экономические интеграционные связи.

Вместе с этим, созданная налоговая система в силу разных причин имеет существенные недостатки. Во-первых, налоги но­сят в основном фискальный характер. При решении вопросов о налогах главным выступает доходность бюджета, тогда как ре­гулирующей и стимулирующей роли налогов не придается серьезного значения, хотя именно эти функции налогов могут способствовать экономическому росту государства.

Во-вторых, важным недостатком системы является высокий уровень налогообложения хозяйствующих субъектов. Несмот­ря на то, что по ставке он сравним с развитыми странами (США, Япония и др.), экономическое положение национальных юри­дических лиц намного скромнее, вследствие чего налоговое бре­мя отечественных предприятий очень велико. Суммарные на­логовые платежи (все налоги и внебюджетные средства) по раз­ным оценкам составляют от 40 до 70 % валовых доходов юриди­ческих лиц (прибыль плюс зарплата). Высок уровень косвен­ных налогов (НДС, акцизы, таможенные пошлины), оплачива­емых населением, именно они выступают одним из генераторов инфляционных процессов. При установлении налогов необхо­димо иметь в виду, что в экономической науке существует по­нятие предельного уровня налогообложения. Доказано (по кри­вой Лаффера), что у плательщика можно безболезненно изъять до 20 % совокупного дохода. Расширенное воспроизводство еще будет продолжаться и при изъятии до 25 % доходов, но пос­леднее вызовет недовольство предпринимателя, и инфляция начнет набирать темпы. Рост ставок выше этого предела приве­дет к прекращению даже простого воспроизводства, сократятся и поступления в бюджет, возникнут основания для возникнове­ния гиперинфляции.

В-третьих, большое количество налогов, сборов, отчисле­ний, взносов — республиканских, местных, целевых, внебюд­жетных — осложняет налогообложение.

В-четвертых, сложность для плательщиков создает и неста­бильность налоговых законов, особенно касающихся налога на прибыль и НДС: существует огромное количество нормативных актов, к которым не гарантируется право доступа. Если указы Президента, законы, постановления Правительства публику­ются в печати, то ведомственные письма, инструкции, приказы с важными изменениями и дополнениями не всегда доходят до налогоплательщиков. В налоговой практике отсутствуют регу­лярная публикация и бесплатная раздача тематических сбор­ников, брошюр, как это принято за рубежом. Порой нечет­кость, противоречивость отдельных статей законов, инструк­ций не дают уверенности плательщику в правильности совер­шаемых им действий, а налоговым органам оставляют возмож­ность вольного их толкования в пользу бюджета. Методически исчисление налогов и налоговой базы представляет большие трудности для плательщиков. Особые трудности возникают при определении НДС, в налоговую базу которого заложена себесто­имость продукции, что создает криминальную основу, связан­ную с уклонением от уплаты налогов.

В-пятых, несовершенство налоговой системы связано с не­оправданно широкими правами налоговых органов, которые нередко самостоятельно трактуют положения налогового зако­нодательства, наказывая непомерным штрафом за нарушения установленных ими положений, не неся ответственности за соб­ственные ошибки. Справедливости ради следует отметить, что налоговая систе­ма создана и функционирует совсем недавно и поэтому не га­рантирована от ошибок, характерных для переходного перио­да, когда экономика подвергается постоянным колебаниям. В условиях коренной ломки производственных отношений неиз­бежны изменения и дополнения к ранее изданным норматив­ным актам, допускается поспешность в их разработке, в резуль­тате возникают недостатки в налоговой системе.

В динамике основных до­ходных статей бюджета (таблица 2.2.1) обращает на себя внимание снижение на 2 процентных пункта (2 пп.) удельного веса текущих нало­говых доходов, в том числе прямых налогов на прибыль на 1 пп. Учитывая, что никаких налоговых послаблений на те­кущий год не предполагается, остается предположить, что сокращение их удельного веса вызвано, в первую оче­редь, непропорциональным ростом иных доходов бюдже­та. А именно: рост внебюд­жетных доходов на 2,6 пп., в том числе фонда поддержки сельхозпроизводителей на 3,9 пп. А в целом на сельское хозяйство может уйти 1/9 часть бюд­жета.

**Таблица 2.2.1**

**Основные статьи доходов республиканских бюджетов в 1998-2001 годах, в % к итогу (Рассчитана на основании законодательных актов Республики Беларусь)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| Всего доходов | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Текущие налоговые доходы | 77,7 | 75,1 | 73,1 | 72,1 |
| Прямые налоги на доходы и прибыль | 14,9 | 16,5 | 15,5 | 15,3 |
| Налог на прибыль | 14,5 | 16 | 15 | 15 |
| Налог на доходы предприятий и граждан | 0,4 | 0,5 | 0,5 | 0,6 |
| Внутренние налоги на товары и услуги | 44,1 | 44,1 | 44,1 | 44,3 |
| НДС | 28,8 | 31,1 | 27,7 | 26,5 |
| Акцизы | 14 | 11,8 | 15,2 | 15,4 |
| Налоги, взимаемые с фонда заработной платы (Чрезвычайный налог) | 4,6 | 4,2 | 4,1 | 4,2 |
| Доходы от внешней торговли и внешнеэкономических операций | 10,3 | 10,3 | 9,3 | 9,6 |
| Текущие неналоговые доходы | 6,6 | 7 | 5,7 | 5,3 |
| Доходы от госсобственности и предпринимательской деятельности | 1,7 | 3,3 | 1,6 | 1,8 |
| в т. ч. прибыль Национального банка | 0,9 | 2,7 | 0,9 | 1,2 |
| Административные сборы и платежи | 1,5 | 1,8 | 1,6 | 1,7 |
| Поступления по штрафным санкциям | 1,9 | 1,1 | - | 1,2 |
| Прочие текущие неналоговые доходы | 1,4 | 0,8 | 2,6 | 2,8 |
| Капитальные доходы | 1,7 | 1,3 | 2,1 | 2,5 |
| Доходы от реализации произведенных активов | 1,7 | 1,3 | 2,1 | 2,3 |
| Текущие безвозмездные поступления | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Доходы СЭЗ | 0 | 0,6 | 0,5 | 0,6 |
| Доходы целевых внебюджетных фондов | 14,1 | 15,9 | 18,5 | 19,3 |
| Доходы республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции | 8,1 | 8,5 | 11,4 | 12,2 |
| Республиканского дорожного фонда | 4 | 5,7 | 5,2 | 5,1 |
| Государственного фонда содействия занятости | 1,8 | 1,5 | 1,8 | 1,7 |
| Республиканского фонда "Энергосбережение" | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Республиканского фонда охраны природы | 0,2 | 0,1 | 0 | 0 |

В этом аспекте не вызыва­ет особых эмоций и снижение на 3,4 пп. удельного веса НДС и такое же увеличение доли акцизов. Тем более что пос­ледних может быть собрано и поменьше по причине устой­чивой тенденции к сокраще­нию импорта, который в пер­вую очередь облагается ак­цизным налогом.

**Рис. 2.2.1.**

**Динамика прямых и косвенных налогов в доходах республиканского бюджета, % (Рассчитана на основании законодательных актов Республики Беларусь)**

Из рис. 2.2.1 видно, что удельный вес прямых налогов в доходах государства с течением времени несколько изменялся, что обусловлено, во-первых, реформированием в налогообложении доходов как физических, так и юридических лиц, и, во-вторых, экономическими потрясениями, которые, воздействуя на благосостояние налогоплательщиков, эхом отражались на доходах государства. Косвенные же налоги стабильно держат и без того слишком высокую планку. Принимаемые меры по снижению налоговой нагрузки, включаемой в цену продукции, как-то снижение ставки чрезвычайного налога, не способствовали снижению уровня косвенного налогообложения. Не так то просто перестроиться на новую систему налогообложения, когда почти половина доходов государства образуется именно за счет внутренних налогов на товары и услуги, а других перспективных источников доходов на горизонте не предвидится.

Значительная доля в общем объеме поступлений в бюджет приходится на неналоговые доходы (приложение 1). Неналоговые платежи явля­ются альтернативным источником формирования доходов бюдже­та и, по существу, отражают место государства в системе эконо­мических отношений, возможность его функционирования нарав­не с прочими субъектами хозяйствования при реализации объек­тов госсобственности, оказания услуг и т.п. Ограничение и запреты в области финансово-хозяйственной деятельности предусматривают также материальное (стоимостное) возмещение издержек (штрафы, финансовые акции) государству как основному распределяющему органу и формируют неналоговые доходы в виде “государственной ренты”.

Неналоговые платежи классифицируются по характеру самого поступления платежей в бюджет и включают: возмездные операции от прямого предоставления государством услуг и прода­жи товаров (доходы от собственности и предпринимательской деятельности, поступления от продажи товаров и услуг и случайных продаж, кассовую прибыль ведомственных предприятий, т. е. чистую прибыль или проценты, получаемые от Национального бан­ка и органов денежно-кредитного регулирования в виде эмиссионного дохода), а также некоторые безвозмездные поступления, такие как штрафы и санкции, конфискации и все добровольные невозвратные текущие поступления в бюджет из негосударственных источников (от физических и юридических лиц), поступления от продажи бывших в употреблении товаров, отходов и лома.

Неналоговые доходы также можно подразделить на текущие и капитальные. К текущим неналоговым доходам относятся возмездные, невозвратные платежи в бюджет (5,7% на 2001 год).

В текущих доходах по форме, методам изъятия и содержания можно выделить несколько разновидностей:

 • доходы от государственной и предпринимательской дея­тельности;

 • административные сборы и платежи, поступления от неком­мерческих и сопутствующих продаж;

• поступления по штрафам и санкциям;

• прочие текущие неналоговые доходы.

Капитальные неналоговые доходы включают капитальные трансферты от юридических и физических лиц и реализацию не­финансовых активов – произведенных и непроизведенных (2,1% на 2001 год).

Таким образом, доходная часть бюджета Беларуси весьма схожа с бюджетами развитых стран. В ней можно найти признаки ры­ночной экономики, когда решающая часть доходов формируется за счет множества налогов и сборов. Однако у большинства налогов высокие ставки, которые не стимулируют в должной мере развитие производства. Для изыскания источников покрытия всевозрастающих расходов, сбалансированности бюджета на первое место выдвинута фискальная функция налогов, а их экономическое воздействие, социальное значение остается незначительным.

В зависимости от плательщика, доходы можно разделить на две группы. Первую из них образуют поступления от юридических лиц, т. е. предприятий, организаций, других коммерческих структур, а вторую – от физических лиц. Первая группа платежей (в виде налогов, сборов, неналоговых доходов) преобладает в доходах бюджета республики. Одновременно увеличивается доля платежей в результате расширения объектов налогообложения, а также роста доходов отдельных групп граждан. Четко выраженной становится тенденция расширения объектов обложения юридических и физических лиц за счет включения в налогооблагаемый оборот имущества, земли, природных ресурсов и др.

Сфера деятельности позволяет разделить доходы бюджета на платежи, поступающие от субъектов материального производства, а также от учреждений, организаций, предприятий непроизводственной сферы. Более детализированной является классификация их по отраслям хозяйства, культуры, ведомствам (промышленности, транспорта, сельского хозяйства, торговли, коммунального и жилищного хозяйства и т. п.). Платежи зависят также от вида предприятия, формы его управления, организации коммерческой деятельности.

Система доходных поступлений строится на базе налоговых платежей; взаимоотношения предприятий с бюджетом носят правовую основу, регулируемую законом.

Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Эти денежные отношения объективно обусловлены и имеют специфическое общественное назначение – мобилизацию денежных средств в распоряжение государства. Поэтому налог может рассматриваться в качестве экономической категории с присущими ей двумя функциями – фискальной и экономической. С помощью первой формируется бюджетный фонд; реализуя вторую, государство влияет на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его развитие.

Конкретными формами проявления категории налога являются виды налоговых платежей, устанавливаемых законодательными органами власти. С организационно-правовой стороны налог – это обязательный платеж, поступающий в бюджетный фонд в определенных законом размерах и установленные сроки. Совокупность разных видов налогов, в построении и методах исчисления которых реализуются определенные принципы, образуют налоговую систему страны. /24/

Главным среди прямых налогов, взимаемых с юридических и физических лиц, является налог на прибыль (доход) предприятий. Его применение вызвано тем, что в условиях рыночного хозяйства роль прибыли существенно возрастает; она становится важнейшим объектом воздействия государства. Налог на прибыль должен использоваться не только в фискальных целях, но и для создания заинтересованности предприятий в повышении эффективности производства и улучшении его материально-технической оснащенности.

Банки и другие кредитные учреждения, осуществляющие свою деятельность на коммерческих началах, уплачивают в бюджет налог на доходы. Система подоходного обложения распространяется также на страховые организации, получающие доходы от страховых видов деятельности.

Необходимо отметить, что за счет подоходных налогов формируется около ¼ доходов бюджета. (таблица 1.2.2)

Наличие разных форм собственности, их экономическое соперничество вызывает необходимость взимания налога не только с получаемых доходов, но и со стоимости имущества, которое прямым или косвенным образом способствует росту дохода предприятия. Поэтому налог на недвижимость – неотъемлемая часть налоговой системы страны при рыночных отношениях. Он введен для субъектов хозяйствования, являющихся собственниками имущества на территории РБ. На долю налога на недвижимость приходится около 2,3-3,4% доходов бюджета.

Основное место в системе налогообложения физических лиц занимает подоходный налог. Переход к рыночной экономике создает предпосылки для роста личных доходов граждан. В этих условиях применяется прогрессивное налогообложение, позволяющее по мере увеличения заработков граждан изымать у них в увеличенных размерах денежные средства, необходимые для проведения социальных программ.

**Таблица 2.2.2**

**Структура прямых налогов в РБ (1998-2001гг.) /16, с. 89/**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| % в доходах бюджета | % в доходах бюджета | % в доходах бюджета | % в доходах бюджета |
| **1. Имущественные налоги** | **2,6** | **0,9** | **2,3** | **3,4** |
| 1.1. Налог на недвижимость | 2,6 | 0,9 | 2,3 | 3,4 |
| **2. Подоходные налоги** | **25,2** | **24,8** | **25,6** | **23,8** |
| 2.1. Подоходный налог | 10,5 | 8,5 | 8,7 | 9,1 |
| 2.2. Налог на прибыль | 12,3 | 13,4 | 12,6 | 11,4 |
| 2.3. Налог на доходы  | 0,3 | 0,4 | 1,4 | 1,6 |
| 2.4. Рентный сбор  | - | - | 0,5 | - |
| 2.5. Сбор на содержание и развитие инфрастуктуры | 0,6 | 0,6 | 1,0 | 0,8 |
| 2.6. Транспортный сбор | 1,2 | 1,5 | 1,3 | 0,8 |
| 2.7. Другие целевые сборы  | 0,1 | 0,1 | 0,0 | 0,0 |
| 2.8. Сборы с пользователя | 0,2 | 0,2 | 0,1 | 0,1 |
| 2.9. Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц | - | - | - | 0,8 |
| **ВСЕГО:** | **27,8** | **2,6** | **27,9** | **28,0** |

Отметим нововведение 2001 года: с целью упрощения налогообложения малого предпринимательства был принят Декрет Президента РБ от 17.05.2001г. №12 «О введении единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, осуществляющих реализацию товаров, работ (услуг), и о некоторых вопросах, связанных с указанной деятельностью».

В системе налогов республики с момента ее создания и до настоящего времени значительную роль играют косвенные налоги. Большой удельный вес данной категории налогов в формировании доходов бюджета (более 50%) обусловлен необходимостью решения объективно возникающих задач по государственной поддержке отдельных отраслей и финансированию инфрастуктуры, которые в переходный период не могут быть решены иными средствами, кроме как за счет централизованных в рамках бюджета финансовых ресурсов.

Крупнейшим из категории косвенных - является налог на добавленную стоимость (НДС). Он введен с января 1992г. и количественно заменил (вместе с акцизами) ранее действовавшие налог с оборота и налог с продаж. Доля НДС в доходах бюджета в течение 1998-2001гг. сохранялась практически на неизменном высоком уровне – в пределах ¼ всех доходов бюджета.

По данным (табл. 2.2.3) прослеживается тенденция к постоянному увеличению доли оборотных платежей (платежей из выручки без НДС) в доходах консолидированного бюджета с 12,1% в 1988 году до 20,6% в 2001 году.

Одновременно с НДС в системе косвенного обложения используются также акцизы, устанавливаемые на отдельные виды и группы товаров. Их введение с 1992г. обусловлено отменой налога с оборота. Доля акцизов в формировании доходов бюджета снизилась с 11,1% в 1998 году до 7,6% в 2001 году.

**Таблица 2.2.3.**

**Структура косвенных налогов в РБ (1998-2001гг.) /16, с. 92/**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| % в доходах бюджета | % в доходах бюджета | % в доходах бюджета | % в доходах бюджета |
| 1. Акцизы (налог с производителя) | 11,1 | 9,5 | 8,0 | 7,6 |
| 2. Налоги с розничного товарооборота | 0,9 | 0,9 | 1,6 | 2,2 |
| 3. Налоги с продаж | 0,7 | 0,7 | 0,8 | 1,3 |
| 4. Налоги на отдельные виды услуг | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,6 |
| 5. Отчисления в республиканский фонд поддержки производителей с/х продукции и продовольствия | 4,5 | 4,6 | 5,7 | - |
| 6. Отчисления в фонд стабилизации экономики производителей с/х продукции и продовольствия | - | 4,2 | 3,8 | - |
| 7. Целевые сборы на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда | 1,8 | 3,8 | 3,4 | - |
| 8. Целевые сборы на содержание детских дошкольных учреждений | - | - | 2,2 | - |
| 9. Отчисления в дорожный фонд | 5,8 | 6,7 | 5,6 | 2,6 |
| 10. Отчисления в местный целевой бюджетный жилищно-инвестиционный фонд | - | - | 2,2 | - |
| 11. Отчисления в республиканский ф-д поддержки производителей с/х продукции, продовольствия и аграрной науки и отчисления пользователями автомобильных дорог в дорожные ф-ы | - | - | - | 8,3 |
| 12. Отчисления в местные целевые бюджетные ф-ды стабилизации экономики производителей с/х продукции и продовольствия, местные бюджетные целевые жил-инвестиц. ф-ды и целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного ф-да | - | - | - | 9,7 |
| 13. Налог на добавленную стоимость  | 25,8 | 25,1 | 26,2 | 25,3 |
| 14. Прочие | 0,1 | 0,1 | 0,7 | 0,3 |
| **ВСЕГО:** | **49,9** | **54,8** | **58,7** | **55,7** |

Проанализировав данные таблицы, можно отметить, что в 2001г. ряд платежей был объединен (вместо 6 отчислений и сборов в различные фонды в 2000г. – 3 платежа в 2001г.). Это несколько упростило порядок расчетов, а также уменьшило налоговую нагрузку на 2,3%.

Платежи и налоги, включаемые в себестоимость и имеющие признаки как прямых, так и косвенных налогов некоторые авторы выделяют в группу смешанных налогов.(табл. 2.2.4)

**Таблица 2.2.4.**

**Структура смешанных налогов в РБ (1998-2001гг.) /16. с. 95/**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| % в доходах бюджета | % в доходах бюджета | % в доходах бюджета | % в доходах бюджета |
| **Социальные платежи** | **5,5** | **5,3** | **3,1** | **3,3** |
| Чрезвычайный налог | 2,6 | 2,3 | 2,3 | - |
| Отчисления в государственный фонд содействия занятости | 1,0 | 0,8 | 0,8 | - |
| Единый платеж от ФЗП в размере 5% | - | - | - | 3,3 |
| Отчисления в местный ф-д на содержание детских дошкольных учреждений | 1,9 | 2,2 | - | - |
| **Прочие налоги и сборы** | **2,5** | **1,9** | **1,6** | **1,9** |
| Земельный налог  | 1,1 | 0,7 | 0,6 | 0,8 |
| Налог на добываемые из природной среды ресурсы | 0,2 | 0,1 | 0,1 | 0,1 |
| Отчисления в фонд охраны природы | 0,7 | 0,4 | 0,4 | 0,5 |
| Отчисления в другие целевые бюджетные фонды | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Экологический налог за переработку нефти | 0,3 | 0,3 | 0,2 | 0,3 |
| Налоги за пользование лесными фондами | 0,2 | 0,4 | 0,3 | 0,2 |
| **ВСЕГО:** | **8,0** | **7,2** | **4,7** | **5,2** |

Платежи за природные ресурсы: земельный налог, лесной налог, экологический налог и др. играют не только фискальную, но и стимулирующую роль, ориентируя субъектов хозяйствования на более эффективное использование соответствующих видов ресурсов.

Снижение доли смешанных налогов постоянно снижалось, что связано с переходом некоторых из них в группу косвенных налогов (отчисления в местный фонд на содержание детских дошкольных учреждений).

Кроме налогов в бюджет поступают неналоговые доходы (табл. 1.2.5). Неналоговые платежи явля­ются альтернативным источником формирования доходов бюдже­та и, по существу, отражают место государства в системе эконо­мических отношений, возможность его функционирования нарав­не с прочими субъектами хозяйствования при реализации объек­тов госсобственности, оказания услуг и т.п. Ограничение и запреты в области финансово-хозяйственной деятельности предусматривают также материальное (стоимостное) возмещение издержек (штрафы, финансовые акции) государству как основному распределяющему органу и формируют неналоговые доходы в виде “государственной ренты”.

**Таблица 2.2.5.**

**Соотношение налоговых и неналоговых доходов в консолидированном бюджете РБ (без учета целевых бюджетных фондов), в % к итогу (Рассчитано на основании законодательных актов Республики Беларусь)**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Доходы бюджета | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| Доходы - всего | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |
| Из них:НалоговыеНеналоговые  | 88,111,9 | 91,58,5 | 91,18,9 | 92,57,5 | 92,27,8 | 93,36,7 |

Неналоговые платежи классифицируются по характеру самого поступления платежей в бюджет и включают: возмездные операции от прямого предоставления государством услуг и прода­жи товаров (доходы от собственности и предпринимательской деятельности, поступления от продажи товаров и услуг и случайных продаж, кассовую прибыль ведомственных предприятий, т. е. чистую прибыль или проценты, получаемые от Национального бан­ка и органов денежно-кредитного регулирования в виде эмиссионного дохода), а также некоторые безвозмездные поступления, такие как штрафы и санкции, конфискации и все добровольные невозвратные текущие поступления в бюджет из негосударственных источников (от физических и юридических лиц), поступления от продажи бывших в употреблении товаров, отходов и лома.

Таким образом, формирование доходной части государственного бюджета в основном по-прежнему ориентировано на налоговые доходы. Причем при переходе к рынку доля налогов в общем объеме бюджетов увеличивается. Это вызвано спецификой рыночных отношений, предполагающей установление единых правил хозяйствования для всех субъектов и финансированных, взимаемых в бюджет налогов.

 Официальная статистика оценивает тяжесть налогового бре­мени на макроуровне как отношение общей суммы налогов и сбо­ров к валовому внутреннему продукту. Выделяя задолженность плательщиков перед бюджетом, можно отследить уровень номинальной и реальной налоговой нагрузки (табл. 2.2.6).

**Таблица 2.2.6.**

**Динамика номинальной и реальной налоговой нагрузки на экономику РБ (1993-2001г.г.), % (рассчитано на основании законодательных актов Республики Беларусь)**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| Темпы роста ВВП | 92,4 | 83,3 | 89,6 | 102,8 | 111,4 | 107,4 | 103,4 | 105,8 | 104,0 |
| Реальная налоговая на грузка (с учетом ФСЗН) | 49,6 | 49,4 | 42,6 | 39,2 | 41,9 | 41,1 | 42,4 | 42,2 | 41,5 |
| Недоимка по платежам в бюджет и внебюджетные фонды | 15,4 | 13,4 | 4,6 | 7,7 | 1,2 | 0,5 | 0,3 | 0,5 | 0,9 |
| Номинальная налоговая на грузка (с учетом ФСЗН) | 65,0 | 62,8 | 47,2 | 46,9 | 43,1 | 41,6 | 42,7 | 42,7 | 42,4 |

Таблица 2.2.6 показывает, что, несмотря на снижение общей на­логовой нагрузки на экономику с 65% в 1993 г. до 42,4% в 2001 г., она остается довольно значительной. Например в России этот показатель составляет 37%, в США – 30%.

Снижение удельного веса непосредственно налогов в ВВП про­изошло за счет уменьшения ставок платежей. Ставки были сниже­ны по налогу на добавленную стоимость с 28 до 20%, чрезвычайному Чернобыльскому налогу –с 18 до 10%, а с 1998 г. – с 8 до 4%.

Состав, структура и нормы отчислений во внебюджетные фонды подвергались более существенным изменениям. Сокращение их общего количества с 12 в 1992 г. до 8 видов в 1997 г. и до 3 видов в 2001 г. произошло за счёт объединений ведомственных централизованных фондов в единый инновационный фонд и за счет изменения состава платежей. Были отменены отчисления на раз­витие здравоохранения, снижены нормы платежей в фонд соци­альной защиты с 40,8 до 35% /12/. В 2001г были введены новые формы целевых сборов: отчисления в республиканский фонд поддержки производителей с/х продукции, продовольствия и аграрной науки и отчисления пользователями автомобильных дорог в дорожные фонды; отчисления в местные целевые бюджетные фонды стабилизации экономики производителей с/х продукции и продовольствия, местные бюджетные целевые жилищно-инвестиционные фонды и целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда.

С целью уси­ления контроля за использованием государственных средств боль­шинство внебюджетных фондов с 1998 г. было преобразовано в целевые бюджетные фонды, что, однако, не изменило общего уровня налоговой нагрузки. Следует заметить, что непредсказуе­мость налоговых нововведений вызывает негативную реакцию на­логоплательщиков, так как лишает их возможности составлять бизнес-план даже на год вперед.

Порядок распределения доходов между отдельными видами и уровнями бюджетов Республики Беларусь отражает единые принципы построения и организации бюджетной системы. Прежде всего учитывается необходимость создания финансовой базы для каждого органа государственной власти и управления для осуществления их функций в соответствии с программами экономического и социального развития территорий.

По принципу значимости производится зачисление доходов в республиканский и местный бюджеты, имеющих общереспубликанское, межгосударственное либо местное значение. Так, в соответствии с этим в бюджет зачисляется налог на добавленную стоимость, акцизы, чрезвычайный чернобыльский налог, в местные бюджеты – местные налоги, сборы, пошлины в зависимости от уровня бюджета.

В соответствии с принципом подчиненности (подведомственности) налог на прибыль предприятий республиканского подчинения поступает в доход республиканского бюджета, соответственно налог на прибыль, плата за природные ресурсы предприятий, относящихся к коммунальной собственности административно-территориального образования, зачисляются в доходы местного бюджета.

Значительная часть налогов и доходов зачисляется в бюджеты по принципу территориальной принадлежности плательщиков. В частности, в местные бюджеты поступает подоходный налог с граждан, проживающих на территории данного Совета народных депутатов.

Таким образом, следуя указанным принципам, доходы государственного бюджета за 2001 год распределились следующим образом: республиканский бюджет – 51,8%, местные бюджеты – 48,2% (см. табл. 2.2.7).

**Таблица 2.2.7.**

**Структура распределения доходов в консолидированном бюджете по уровням бюджетной системы за 2001 г. (в %) (Рассчитано на основании данных статистического сборника)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Республи­канский бюджет | Местныебюджеты |
| Доходы | 51,8 | 48,2 |
|  В том числе: |
| **Налоговые доходы** | **52,6** | **48,9** |
| Из них: |
| Налог на прибыль и доходы | 65,3 | 34,7 |
| Подоходный налог | - | 100,0 |
| Налог на добавленную стоимость | 65,7 | 34,3 |
| Акцизы | 72,2 | 27,8 |
| Доходы от внешней торговли и внешнеэкономических операций | 100,0 | - |
| Налоги на собственность | - | 100,0 |
| Налоги за использование природных ресурсов | - | 100,0 |
| **Неналоговые доходы** | **56,1** | **43,9** |
| Из них: |
| Доходы от государственной собственности и предпринимательской деятельности | 76,3 | 23,7 |
| Административные сборы и платежи | 56,7 | 43,3 |
| Доходы государственных целевых бюджетных фондов | 51,2 | 48,8 |

За 2001г. в республиканский бюджет поступило 2 365,8 млрд. руб. Общая сумма задолженности предприятий республики по платежам в бюджет на 01.01.2002г. составила 134,2 млрд. руб. (2,2% к годовому плану доходов). Необходимо отметить, что впервые за последние 5 лет рост ВВП на 4% не нашел соответствующего отражения в динамике налоговых поступлений. Причины видятся в том, что рост объемов производства почти во всех отраслях сопровождался увеличением запасов готовой продукции на складах, а также опережающим ростом затрат на ее производство. Не способствовали пополнению бюджета и многочисленные индивидуальные льготы, предоставленные отечественным предприятиям, а так же новая методология исчисления и уплаты важнейшего доходного источника – НДС, которая предусматривает возврат части уплаченного налога из бюджета при экспорте продукции, облагаемом по нулевой ставке. В целом по республике зачтено в счет уплаты других налогов и сборов свыше 350 млрд. руб. НДС и возвращено из бюджета свыше 50млрд.руб., что составило 27,4% от поступивших в бюджет сумм по данному источнику.

В итоге удельный вес НДС в ВВП снизился с 7,2% в 1999 году (до введения зачетного метода) до 6,5% в 2001году. Поступления НДС составили 96,3% от уровня 2000г.

Динамика еще одного значительного источника – акцизов - была примерно на том же уровне, что и НДС – 97,2% по сравнению с 2000г.

Наиболее сложная ситуация с выполнением плана по налогу на прибыль – 79,7% от установленного задания. Это явилось результатом ухудшения финансового состояния многих отечественных предприятий. Так, в 2001 году прибыль от реализации продукции в сопоставимых ценах сократилась практически на 27,2%, количество убыточных предприятий возросло с 21,1% до 35%. В итоге поступления по налогу на прибыль по сравнению с 200 годом сократились на 10,8%, а по другим платежам из прибыли – на 28,7%.

По остальным доходным источникам, важнейшими из которых являются платежи от выручки и налоги на заработную плату, в 2001 году наблюдался заметный рост поступлений. Частично это позволило компенсировать выпадающие доходы по налогу на прибыль, НДС и акцизам и в целом обеспечить выполнение плана бюджета. Отметим, что план доходов консолидированного бюджета налоговыми органами выполнен на 100,2%, по местным бюджетам – 99,5%./17, с. 9/

Кроме того, нельзя не обратить внимания, что в бюджете 2002 года заметно вырос удельный вес доходов государственных целевых бюджетных фондов – 20%, в то время как в уточненном плане на 2001 год на их долю приходилось 15,7%, а в бюджете 2000 года – 18,3% (приложение 2).

На основании бюджетной классификации Республики Беларусь доходы бюджетов РБ делятся на три категории:

1. Текущие доходы - все доходные невозвратные платежи в бюджет, представляющие собой обязательные безвозмездные потоки средств, поступающих в сектор государственного управления, а так же добровольное и компенсируемое поступление средств от предоставления государственными учреждениями услуг; платежи в виде штрафов или иных санкций за нарушение законодательства, за исключением средств, полученных от других государственных органов или международных организаций. Текущие доходы, в свою очередь, по форме, методам изъятия и содержанию подразделяются на три группы – налоговые доходы, социальные отчисления (обязательные страховые взносы и отчисления в Фонд социальной зашиты населения) и неналоговые доходы и обязательные платежи (доходы от оказываемых государством платных услуг и продажи товаров, а так же полученные штрафы или иные санкции за нарушение законодательства).

2. Капитальные доходы – невозвратные платежи, классифицируемые по видам реализуемых основных фондов, предназначенных для многократного использования в процессе производства на протяжении более одного года и связанные с их приобретением, передачей, сооружение или продажи. Эта категория доходов включает так же поступления в бюджет от продажи нематериальных активов, от реализации государственных материальных резервов и ценностей, от продажи земли и др. Капитальные доходы делятся на две группы: налоговые доходы (налоги на имущество) и неналоговые доходы и обязательные платежи (доходы от реализации основных фондов, нематериальных активов и др.).

3. Безвозмездное поступление (от юридических и физических лиц, из бюджетов других уровней, от стран-участников международных организаций и соглашений). Безвозмездные поступления могут быть текущими и капитальными (приложение 3).

Таким образом, доходная часть бюджета Беларуси весьма схожа с бюджетами развитых стран. В ней можно найти признаки ры­ночной экономики, когда решающая часть доходов формируется за счет множества налогов и сборов. Однако у большинства налогов высокие ставки, которые не стимулируют в должной мере развитие производства. Для изыскания источников покрытия всевозрастающих расходов, сбалансированности бюджета на первое место выдвинута фискальная функция налогов, а их экономическое воздействие, социальное значение остается незначительным.

***3. Зарубежный опыт реформирования системы налогообложения и практика его применения в***

***Республике Беларусь***

***3.1. Зарубежный опыт реформирования системы налогообложения***

Налоговые системы отдельных стран мира формировались в раз­ных условиях. Лишь в середине XX в. в развитии систем налогообло­жения наметились общие закономерности, связанные с послевоенны­ми экономическими реформами. Высокий уровень государственных расходов в то время естественно сопровождался высокими налогами. Кроме того, считается, что даже в странах европейского сообщества действуют весьма сложные и разноуровневые системы налогообложе­ния. Значимость одних и тех же налогов в различных странах неоди­накова. Так, во Франции доля косвенных налогов в доходах бюджета составляет 62,7 %, а в Нидерландах только 41,3 %.

Следует отметить, что механизм распределения и перераспределе­ния государственных финансовых ресурсов между центральными и местными органами, масштабы налоговой компетенции каждого уровня власти, наделение их налоговыми источниками в соответст­вии с выполняемыми функциями и принципами автономии определя­ются конституционным устройством страны. В зависимости от того, на скольких уровнях осуществляется разделение власти в стране, налоговая система может быть двух- или трехзвенной. Так, в странах с федеративным делением (США, Германия, Канада) налоговая поли­тика осуществляется на трех уровнях: правительственном, регио­нальными органами (штатами, департаментами, землями и т. п.), ме­стными органами власти (муниципалитетами, графствами, коммунами и др.). В государствах, не имеющих федеративного деле­ния (Франция, Япония и др.), существует двухуровневая налоговая система, основанная на общегосударственных и местных налогах.

Федеральные налоги являются доходной базой федеральных бюд­жетов. Федеральный бюджет — бюджет центрального правительства в государствах, имеющих федеративную форму государственного ус­тройства. Бюджетная система федеративного государства имеет три звена: федеральный бюджет, бюджет планов федерации (в США — штатов, в ФРГ — земель, в Канаде — провинций, в Швейцарии — кантонов) и бюджеты местных органов власти. Как уже отмечалось, все звенья бюджетной системы формально независимы и не входят в федеральный бюджет. За федеральным бюджетом закрепляются важ­нейшие доходы и расходы.

Например, в США к доходам федерального бюджета относятся важнейшие прямые налоги (индивидуальный подоходный налог, на­лог на прибыль корпораций, взносы на социальное страхование, на­логи с наследств и дарений), ряда косвенных налогов (акцизы от об­ложения алкогольных напитков, табачных изделий, бензина, таможенные пошлины). В ФРГ в доходы федерального бюджета час­тично поступает ряд крупнейших налогов, в том числе в составе пря­мых — налог на заработную плату (более 40 %), корпорационный налог (50 %); косвенных — налог на добавленную стоимость (66—67 %), налог с оборота импорта. Кроме того, за федеральным бюджетом целиком закреплены более 10 индивидуальных акцизов, важнейшие из которых — на табак, горючее, вино, кофе, сахар; та­моженные пошлины и некоторые другие налоги.

Дадим краткую характеристику отдельных налогов, наиболее рас­пространенных в экономически развитых странах мира.

Налог на добавленную стоимость (НДС) — косвенный налог на товары и услуги, применяемый в странах — членах Европейского экономического сообщества, а также в Швеции, Австрии и некоторых других промышленно развитых странах мира. Впервые введен во Франции в 1954 г. С середины 70-х годов он стал неотъемлемой час­тью налогообложения стран — членов ЕЭС. Налоговая база — сто­имость, добавленная на каждой стадии производства и реализации товара. В облагаемый оборот включается не вся выручка от реализа­ции товаров или услуг, а лишь добавленная стоимость на каждой ста­дии производства и реализации (заработная плата, начисления на нее, амортизация, прибыль). Налоговый оклад равен налогу с общей стоимости проданных товаров или оказанных услуг минус налог, уп­лаченный в предыдущем звене. В результате регулярного поступле­ния в бюджет и универсальности налог на добавленную стоимость — один из наиболее эффективных фискальных инструментов. На его долю приходится около 80 % всех косвенных налогов во Франции, более 50 % в Великобритании и ФРГ. Его распространение объясня­ется сравнительно высокой эффективностью мобилизации средств в бюджет в условиях инфляции и возможностью использования для контроля за производством, а также регулированием цен, инвести­ций. Кроме того, налог на добавленную стоимость используется как средство регулирования экономики и инструмент экономической интеграции западноевропейских стран. Государство стимулирует экс­порт, освобождая его от налога на добавленную стоимость.

В странах — членах ЕЭС налог на добавленную стоимость приме­няется в целью унификации национальных систем косвенного обло­жения (в соответствии с Римским договором) и для создания единой доходной базы бюджета ЕЭС, главным доходным источником которо­го с 1975 г. являются поступления от НДС в размере 1 % суммы нало­га (с 1986 — 1,4 %), собранного каждой страной-членом. Полной унификации НДС препятствуют неодинаковый уровень ставок и раз­личная система льгот, действующая в разных странах — членах ЕЭС. В настоящее время НДС может служить одним из примеров гармони­зации налоговой политики стран Сообщества. Летом 1991 г. практи­чески все государства — члены ЕЭС (за исключением Великобрита­нии) согласились с необходимостью установить минимальную нормативную ставку НДС в размере 15%. До этого рекомендуемая ставка НДС определялась в интервале 9—19 % (пониженная 4— 9 % ). Однако, несмотря на достижение принципиального согласия по поводу величины ставок НДС, говорить о гармонизации еще рано.

В социальном отношении введение НДС с его более широкой по сравнению с другими косвенными налогами налоговой базой и высо­кими основными ставками (если в Великобритании и Испании нор­мальная ставка НДС составляет 15 %, в ФРГ — 14, то во Франции действует ставка — 18,6 %, в Италии —19, а в Дании даже 25 %) привело к росту стоимости жизни. Аналогичные процессы особенно заметны в странах СНГ (в том числе в Беларуси), широко использую­щих этот налог.

Налог на доходы от денежных капиталов существует в некоторых развитых странах (например, в Австрии, Канаде, Испании, Фран­ции). Им облагаются дивиденды, проценты от акций и облигаций, проценты по вкладам в банки, выигрыши по займам и некоторые дру­гие доходы. Налог удерживается у источника при выплате дохода владельцу денежного капитала. Ставки налога пропорциональные и колеблются в отдельных странах в пределах от 20 до 40%.

Налог на личное состояние — разновидность налога на собствен­ность; действует в ряде развитых стран: в Австрии, Дании, Ирландии, Испании, Нидерландах, Норвегии, Финляндии, Швейцарии, Шве­ции, а также в Индии. Налог на личное состояние в большей мере от­носится к местным налогам, которым облагается чистый доход.

Налог на прибыль корпораций — налог на доходы юридических лиц (акционерные общества, страховые компании, банковские моно­полии) . Существует во всех экономически развитых странах и явля­ется одним из основных налогов. Его размеры при общемировой тен­денции к его снижению в разных странах неодинаковы. Несмотря на то, что бухгалтерские положения по определению прибыли, подлежа­щей налогообложению, могут существенно меняться в каждой стра­не, простое сопоставление базовых ставок налога свидетельствует о том, что до формирования единого налогового пространства даже в Европейском сообществе еще очень далеко. До настоящего времени разница налоговых ставок составляет от 10% в некоторых областях Ирландии до 50 % в Германии.

Кроме того, не во всех странах действует единая ставка налога на прибыль. Так, в США и Великобритании она приобретает черты про­грессивного налога. В США первые 25 тыс. долларов прибыли компа­ний облагаются по ставке 15 %, сверх 100 тыс. долларов — 46 %. Сейчас пересматриваются ставки в сторону снижения, и максималь­ный уровень обложения составляет 33 %. В Великобритании также применяется прогрессивная система налоговых ставок (от 25 до 35 % ) в зависимости от величины прибыли, подлежащей обложению. Во Франции налог на прибыль составляет 42 %, при этом нераспреде­ленная прибыль облагается по ставке 37 %. В Германии наоборот. Ес­ли прибыль не распределяется, то налоговая ставка составляет 50 %, а при ее распределении в виде дивидендов — 36 %.

Объектом налога на прибыль корпораций служит облагаемая при­быль компаний, равная валовой прибыли за минусом суммы установ­ленных налоговым законодательством вычетов и скидок. К вычетам относятся производственные, коммерческие, транспортные издерж­ки, проценты по задолженности, убытки, расходы на рекламу, науч­но-исследовательские расходы, а также дивиденды.

Законами предоставлены разнообразные налоговые льготы и скид­ки. В развитых странах очень часто предусматривается возврат ранее уплаченных налогов, погашение налоговой задолженности, освобож­дение отдельных групп плательщиков. Большие преимущества при обложении имеют крупные монополии. Общая сумма вычетов и ски­док с прибыли акционерных обществ, страховых компаний, банков­ских монополий достигает 40—60%. Для компаний существует ряд льгот, освобождающих от уплаты налогов на прибыль: образование за счет прибыли разнообразных фондов (резервных, благотворительных, пенсионных и др.), свободных от налога; списание доходов, рассмат­риваемых как деловые издержки; выплата завышенных окладов ме­неджерам; переоценка активов; перевод прибыли в другие страны с льготным налоговым режимом и др.

В результате налоги на прибыль корпораций имеют тенденцию к относительному сокращению. За последние 20 лет удельный вес этого налога в доходах бюджета центрального правительства США снизил­ся с 21,8% до 9,9%, в Великобритании —с 11,9 до 6,2%.

Одним из важнейших моментов выступает налогообложение вы­плат по дивидендам. Обычно уплата этого налога зависит от того, яв­ляется ли акционер юридическим лицом, резидентом (постоянно жи­вущим в стране) или иностранцем. Различия в подходах к налогообложению дивидендов весьма значимы, так как они во многом могут способствовать переливу капитала из страны в страну.

Во многих странах налоги на прибыль дополняются еще и местны­ми прямыми налогами. В Италии, например, это так называемый местный налог, взимаемый по весьма сложной системе ставок (в раз­мере не более 5 % вновь созданной стоимости).

С налогом на прибыль тесно связан подоходный налог с физиче­ских лиц. Традиционно считалось, что подоходный налог оказывает относительно небольшое, по сравнению с налогом на прибыль, влия­ние на размещение производства, выработку тех или иных инвести­ционных стратегий. Однако в настоящее время, когда формируется единый рынок рабочей силы и сняты почти все ограничения на пере­лив капитала, важность различий в системах, а особенно в макси­мальных ставках подоходного налога возрастает. Особенно сущест­венное влияние этот налог может оказывать на размещение штаб-квартир корпораций, а также научно-исследовательских центров, производств, использующих высококвалифицированную и высо­кооплачиваемую рабочую силу. Сравнение ставок подоходного нало­га с физических лиц — еще более сложная задача, чем анализ налогов на прибыль. Основная проблема состоит в том, что во всех странах Европейского сообщества применяется система прогрессив­ных ставок подоходного налога с совершенно несхожими характери­стиками прогрессии, с различными базовыми и максимальными став­ками налога.

Предполагается, что налог физических лиц — граждан Европей­ского сообщества должен взиматься в стране их пребывания так же, как и с граждан этих стран. Критерием того, кто может считаться ре­зидентом, а кто нет, служит время пребывания- в стране. Так, во Франции резидентом считается любой человек, проживающий в стране более чем полгода.

Особенным и интересным с позиции единого европейского налого­вого пространства представляется налогообложение дохода, получае­мого за рубежом. Существует два основных принципа налогообложе­ния применительно к доходу, получаемому за рубежом: 1) территориальный принцип (используемый во Франции), когда обло­жение дохода производится по разным ставкам в зависимости от ис­точника дохода (в своем чистом виде этот принцип полагает налого­обложение дохода, получаемого только из источников, находящихся внутри страны, в то время как доходы, полученные за границей, от налога освобождаются; 2) резидентный, при котором ставка налога не зависит от источника получения дохода.

Этот принцип применяется почти всеми странами, и неизбежно возникает ситуация, когда один и тот же доход подвергается обложе­нию вначале в стране происхождения, затем в стране получателя. Для того чтобы избежать двойного налогообложения, в большинстве стран — членов Европейского сообщества налоги, уплаченные за гра­ницей, засчитываются при расчете внутри страны.

Налог на прирост капитала действует во многих промышленно развитых странах. В большинстве стран он взимается не в момент возникновения такого прироста, а в момент его реализации (напри­мер, после продажи акций). Им облагаются доходы как физических, так и юридических лиц, полученные от различных видов использова­ния имущества: продажи, обмена, дарения и др. В Бельгии и Фран­ции данный налог взимается по ставке, пониженной по сравнению с обычной ставкой налога на прибыль. В Великобритании ставка налога на прирост капитала для физических лиц составляет около 30 %. В Бельгии, Германии, Нидерландах и Италии налог с граждан на при­рост капитала при долгосрочных вложениях вообще не взимается. Правда, в Италии доходы от использования имущества облагаются лишь в том случае, если они возникают в результате спекулятивных или коммерческих операций. Специфической формой прироста капи­тала является получение прибыли при изменении валютного курса. Обычно такие доходы подвергаются налогообложению по ставке на­лога на прибыль, но в некоторых странах такой налог не использует­ся. Так, в Великобритании в целом ряде случаев изменение дохода в результате изменения валютного курса не считается каким-то видом финансовых результатов.

Налог на прибыль — в развитых странах мира налог на часть при­были юридических (корпораций) и физических лиц, превышающей средний размер за определенный предшествующий период. Применя­ется, как правило, в качестве чрезвычайной меры при острых финан­совых затруднениях государства и одновременном огромном росте прибыли монополий, главным образом в периоды войн или острого кризисного состояния. Впервые введен в Великобритании (1915 г.) и царской России (1916 г.). Использовался рядом государств (Велико­британия, США, Германия, Япония) в годы второй мировой войны, США в период корейской войны, Великобританией для финансирова­ния долгосрочной финансовой программы. Исчисляется двумя мето­дами: процентным и нормативным. При первом ставка налога устанавливается в определенном проценте к капиталу. Так, в Вели­кобритании в годы второй мировой войны она составляла 6 % на за­емный капитал и в 1951—1954 гг.—10 % на акционерный капитал. При нормативном методе ставка устанавливалась в процентах к части прибыли, превышающей среднюю (нормальную) прибыль за ряд предшествовавших лет (как правило 3—4 года). Во всех государ­ствах применялись высокие ставки налога: в США в 1943—1945 гг. они достигали 80 % сверхприбыли, в Великобритании в 1939— 1945 гг.—100%.

Налог на ценные бумаги применяется как: 1) налог на эмиссию акций, облигаций и других ценных бумаг, взимаемый с акционерных компаний. Ставки устанавливаются, как правило, в зависимости от вида ценных бумаг; 2) налог на биржевые сделки. Взимается при пе­реходе права собственности на ценные бумаги. Так, в ФРГ существу­ет налог с оборота по биржевым сделкам, взимаемый при приобрете­нии ценных бумаг по ставкам, установленным в процентах к рыночной цене на день заключения сделки либо к номинальной цене. От обложения освобождаются облигации государственных и местных займов.

Налог с наследств и дарений — налог с движимого и недвижимого имущества физического или юридического лица, переходящего от од­ного к другому по праву наследования, либо передаваемого в виде да­ра.

В некоторых странах (США, Великобритания) действует два на­лога — налог с наследства и налог с дарений, в других (ФРГ) — еди­ный налог с наследств и дарений. Налогом облагается либо стоимость всего наследства и дарения (США, Великобритания), либо доля каж­дого получателя имущества (ФРГ, Франция). Ставки налога прогрессивные, их размер зависит от рыночной стоимости имущества, а иногда и степени родства наследователя и наследника. В Великобри­тании ставки налога с дарений колеблются от 5 % до 30%, ставки на­лога с наследства —от 30 % до 60% .В ФРГ ставки налога с наслед­ства и дарений устанавливаются с учетом степени родства (четыре налоговых класса) и величины имущества и составляют: для 1-го класса — 3—35 %; 2-го класса — 6—50 %; 3-го класса — II—65 %; 4-го класса — 20—70 %. Несмотря на относительно высокие ставки налога, поступления от него невелики (например, в США и Велико­британии они составляют 2—3% доходов Госбюджета).

Налог с оборота — один из основных видов косвенных налогов; универсальный акциз, взимаемый с оборота товаров, произведенных внутри страны (в некоторых государствах — с товаров иностранного производства), а также с различных услуг. В отличие от индивиду­ального акциза, который устанавливается на отдельные товары и ус­луги, налог с оборота взимается со стоимости валового оборота предприятия. Налогом с оборота облагаются преимущественно товары массового потребления и услуги предприятий сферы обслуживания.

Налог с оборота возник в период первой мировой войны в Герма­нии и Франции и позднее получил некоторое распространение в дру­гих государствах. Введение налога с оборота преследовало фискаль­ные цели: удовлетворить потребности в дополнительных средствах, покрыть острый дефицит бюджета. Рост поступлений этого налога обеспечивается автоматически: за счет повышающихся в условиях инфляции цен, а также в результате расширения объектов обложе­ния. Первоначально налогом облагались стоимость валового оборота товара предприятия многоступенчатым (каскадным), или так назы­ваемым кумулятивным методом, при котором налог взимался на каж­дой стадии производства или обращения товара (исключая обороты внутри компании). Такая система действовала в ФРГ, Бельгии, Авст­рии и других государствах до конца 60-х годов. Многократность обло­жения затрудняла организацию платежа, так как требовала исполь­зования большого количества документов. Более простой способ обложения, к которому перешло большинство развитых стран — взи­мание налога с оборота один раз — на стадии производства, оптовой или розничной торговли, но по более выгодной ставке.

Разновидностью налога с оборота является налог на покупки в оп­товом звене. Объектом обложения выступают обороты в процессе производства товара и реализации его оптовыми фирмами. Если про­мышленные компании, минуя опт, непосредственно продают товары в розничную сеть, то их обороты также подлежат обложению налогом на покупки. Эта форма обложения применяется в Великобритании с 1940 г., Швейцарии —с 1941 г., Португалии — с 1966 г.

Ряд государств (Норвегия с 1940 г., Швеция с 1960 г., некоторые штаты США, провинции Канады) широко используют налог на про­дажи в розничной торговле. Объект обложения — оборот по реализа­ции товаров конечному потребителю. Применение этой формы ос­ложняется наличием многочисленных мелких торговых предприятий. В 60-х годах получил распространение налог на добавленную сто­имость — разновидность налога с оборота.

Широкое использование налога с оборота в развитых странах мира объясняется не только его большим фискальным значением в услови­ях инфляции, но и возможностью использовать для воздействия на процесс производства. Освобождая фирмы-экспортеры от обложения налогом с оборота, правительство стимулирует вывоз товаров за гра­ницу. Разрешение на покупку этого налога в сущности представляет собой государственное субсидирование экспорта, позволяющее моно­полиям осуществлять демпинг товаров и услуг. Поступления налога с оборота в бюджет развитых стран мира быстро увеличиваются. Так, во Франции только за последние 10 лет они утроились и обеспечили половину всех доходов бюджета. Это увеличение обусловлено значи­тельным ростом ставок налога. В ФРГ ставка налога с оборота возрос­ла с 12 до 14%, в Великобритании —с 8 до 15 %• Кроме того, налог распространяется на все большее количество товаров и услуг. Прак­тически все потребительские товары подлежали обложению налогом с оборота. Сущность налога с оборота едина: как любой косвенный налог, он включается в цену товара и услуг, уплачивается потребите­лем и носит регрессивный характер. Универсальный акциз особенно тяжел для малообеспеченных слоев населения. Обложение налогом с оборота всех потребительских товаров предопределяет всеобщий рост цен и вызывает резкое ухудшение жизни народа.

Акцизы — вид косвенных налогов на товары преимущественно массового потребления и услуги частных предприятий, включаемые в цену или тариф. Плательщиками акцизов являются потребители при оплате товаров или услуг. Акцизы вызывают сокращение реальных доходов покупателей и акцизное обложение носит регрессивный ха­рактер.

Акцизы на соль и некоторые другие предметы массового потребле­ния существовали еще в Древнем Риме. С развитием товарно-денеж­ных отношений акцизная форма обложения становится преобладаю­щей. Применялись различные способы обложения: с площади земли, на которой произрастало сырье для подакцизных товаров, позже с сырья, затем с полуфабрикатов и, наконец, с готовых изделий, став­ших главным объектом обложения.

В развитых странах мира акцизы остаются важным доходом госу­дарства, обеспечивая, например, во Франции и ФРГ около 50 %, Ве­ликобритании — 38, Японии — 16 % всех доходов бюджета. В целях увеличения доходной базы бюджета и регулирования процесса вос­производства расширяются объекты обложения и повышаются ставки акцизов. К обложению акцизами привлекаются различные комму­нальные, транспортные, культурные и другие услуги, имеющие ши­рокое распространение. В ряде стран, кроме товаров внутреннего про­изводства, акцизами облагаются импортные товары сверх таможенных пошлин, если аналогичные товары в стране подвергают­ся подакцизному обложению. Устанавливаются следующие ставки акцизов: единые — для товаров, сорта которых мало отличаются друг от друга по качеству и ценам (соль, спички, сахар); дифференциро­ванные — для товаров, классифицируемых по различным признакам: качеству, крепости (вина, масла, ткани); средние — для однородных товаров, сорта которых имеют разный уровень цен (табачные изде­лия).

По способу взимания акцизы подразделяются на индивидуальные и универсальные. Например, в ФРГ насчитывается около 20 индиви­дуальных акцизов, в Японии — более чем 600. В последние годы наи­большее распространение приобретают универсальные акцизы, взи­маемые с валового оборота предприятий (налог с оборота).

Кроме налогов, перечисленных выше, в странах — членах ЕЭС существует множество других налогов. Как правило, эти налоги до­статочно трудно классифицируются в рамках единой системы. Они формировались обособленно и несут отпечатки длительного истори­ческого развития государств. Так, в ФРГ это налоги на оборотный ка­питал (1 % уставного капитала при создании фирмы и 2,5 % при приобретении доли участия в капитале), промысловый налог (5 % до­хода и 0,2 стоимости производственных фондов), поимущественный налог (0,5—0,6%), поземельный налог, налог на транспортные сред­ства. Во Франции это налоги на увеличение капитала (или регистрационный сбор —1%), профессиональный предпринимательский на­лог и др.

Налоговые системы стран — членов ЕЭС еще более усложняются наличием значительного количества разнообразных льгот. Во многих странах (особенно в Ирландии, Италии, Франции, а также Велико­британии) в некоторых районах налоги взимаются по пониженной ставке, или же компании вовсе освобождаются (на определенный срок) от уплаты налога. Из-под налогообложения также выводится прибыль, направляемая на реинвестирование. Практически во всех странах — членах ЕЭС действуют льготы, согласно которым от нало­гов может быть освобождена определенная часть расходов, направ­ленных на образование и подготовку кадров.

Местные налоги в экономике развитых стран мира играют важную роль в социально-экономическом развитии соответствующих терри­ториальных единиц (города, района, графства, штата, земли и т. д.). Из местных бюджетов финансируются затраты на развитие транспор­та, водо- и газоснабжения, на строительство школ, больниц и других объектов социальной инфраструктуры. Покрываются расходы на ре­конструкцию городов, благоустройство дорог и парков, коммунальное и текущее строительство. Кроме того, за счет местных бюджетов со­держатся местные административные органы, полиция и суд.

Доходная часть бюджетов местных органов власти складывается главным образом из налоговых поступлений (30 % в Японии, 54 % во Франции, 65 % в США), а также субсидий и дотаций из центральных бюджетов. Так, в США субсидии местным органам власти, поступаю­щие из бюджетов штата, составляют 33 % их доходов, а дотации из федерального бюджета — 7 %. Государственные субсидии в общей сумме доходов общин ФРГ составляют 26 %. Во Франции поступле­ния из центрального бюджета обеспечивают примерно 30 % доходов местных органов власти.

Для большинства зарубежных государств характерна множествен­ность местных налогов, прямых и косвенных (до 100 разновидностей в целом по странам). Только в Великобритании источником налого­вых поступлений в доходы местных бюджетов служит единственный налог — подушный. Подушный налог представляет собой единый универсальный налог, который выплачивает все население, достиг­шее 18 лет. Фактически это подоходный налог на уровне муниципа­литетов. Он дает треть поступлений в казну.

При всем разнообразии систем местного налогообложения сущест­вует ряд налогов, представляющих значительный интерес для прове­дения обоснованной налоговой политики нашего государства. К ним относятся налоги на доходы (подоходный налог с физических лиц и корпораций в США, ФРГ и Франции, подушный налог в Великобри­тании, налог с наследства), налоги на недвижимость (поимуществен­ный налог в США, поземельный налог в ФРГ, Франции; земельный налог со строений и налог' на жилище во Франции), налоги на деятельность (налог на профессию во Франции, промысловый налог в ФРГ), налог с товарооборота (налог с продаж в США; налог на добав­ленную стоимость в ФРГ и Франции; акцизы на бензин, табак, спир­тные напитки), различного рода сборы и платежи (за автомобиль, парковку, открытие ресторанов, увеселительные зрелища, на охоту, защиту окружающей среды, собак, выдачу различного рода лицензий и документов).

Финансовую основу автономии местных органов составляет пои­мущественный налог, сбор которого и распоряжение полученными средствами происходят исключительно на местном уровне. Объектом обложения этим налогом служат: земля, строения (промышленные и жилищные) и другие виды недвижимости. Базой обложения почти во всех странах является оценочная стоимость имущества. Поскольку обложение и изъятие поимущественного налога происходят согласно законодательству местных органов самоуправления, то ставки налога различны и устанавливаются как в процентном отношении от сто­имости имущества, так и в виде твердой суммы с единицы стоимости имущества. В связи с редкой переоценкой имущества (в среднем раз в 10 лет) поимущественный налог не является гибким инструментом финансовой политики.

Наиболее фискальное значение на уровне местных органов власти имеет налог с продаж. Так, в США на этот вид налогообложения при­ходится примерно 32 % всех налоговых поступлений местных вла­стей. Сбор налога производится на уровне штатов по ставке от 3 до 7 %. По законодательству США объектом обложения общим нало­гом с продаж является не только валовая выручка от реализации на каждой стадии обращения товара, но и оборот по оказанию услуг на­селению, что значительно расширяет налоговую базу штатов и муниципалитетов в условиях роста сферы услуг.

Муниципалитеты США могут вводить собственные налоги с роз­ничных продаж только в том случае, если это допускается законода­тельством того штата, где он расположен. По мнению западных спе­циалистов, формирование налоговых систем каждого уровня может осуществляться как путем введения собственных налогов, так и по­средством разделения совместных налогов. Например, в ФРГ, соглас­но законодательству, не допускается параллельное взимание одина­ковых налогов на уровне федерации и общин, т. е. на местах могут взиматься только те налоги, которые не имеют аналогов в федераль­ном бюджете.

В ряде стран местные налоги начисляются как надбавка к налогам центрального правительства. Они устанавливаются в определенном проценте к государственным налогам, собираемым на территории ме­стных органов власти. Так, в Италии в местные бюджеты попадает часть сборов по поземельному и сельскохозяйственному налогам. В США, ФРГ и Франции на местные органы власти возложен сбор по­доходного налога (с физических лиц и компаний) и налога на добав­ленную стоимость (в ФРГ и Франции), при этом при передаче собранной суммы в госбюджет определенный процент финансовых средств оседает на местах и используется для решения местных про­блем.

В последние годы роль местных органов в функционировании вла­сти в развитых странах мира значительно возросла, и это нашло отра­жение в законодательстве.

Американская федерация, например, основывается на принципе жесткого разграничения сфер деятельности федеральных властей штатов и местных органов власти. Местные органы власти в США ав­тономны в проведении налогово-бюджетной политики и обладают широкими правами по введению налогов и сборов. Местные бюджеты не учитываются в составе федерального бюджета и единого общегосу­дарственного бюджета в стране нет.

Автономная налоговая политика местных властей в странах Запа­да не идет вразрез с финансовой политикой государства в целом. На­против, расширение самостоятельности органов местного управления придает большую маневренность финансовой системе страны, позво­ляет решать экономические проблемы регионального и местного уровня, не отвлекая средств из центрального бюджета.

Официальная политика ЕЭС в сфере налогообложения, еще начи­ная с Римского договора, заключается в том, чтобы сблизить, в опре­деленной степени унифицировать налоговые системы стран — членов Сообщества как с точки зрения методики и механизма взимания на­логов, так и с точки зрения размера ставок налогообложения. Намно­го хуже дела обстоят в области косвенного налогообложения, налогов на личные доходы граждан и местных налогов.

Еще в 1975 г. государства ЕЭС договорились о переходе к сис­теме налогообложения прибыли корпораций со ставками в пределах от 45 % до 55%. В настоящее время рекомендуемый уровень налого­вых ставок составляет от 30 до 40 %. Это означает, что целому ряду стран (Германии, Франции и Греции) придется уменьшить размер налогообложения прибыли корпораций. С другой стороны, страны, уже находящиеся в нижнем интервале (Великобритания, Люксем­бург, Испания и Нидерланды), не смогут далее снижать корпорационный налог.

В настоящее время активно обсуждается проблема участия госу­дарства в системе налогообложения. Такой подход является весьма актуальным, так как в условиях почти полностью свободного движе­ния капитала в ЕЭС, начиная с 1992 г., возможен перелив капитала в страны с относительно льготным обложением прибыли. Сторонники невмешательства государства в экономику при этом утверждают, что создание свободного рынка не только не требует установления пре­делов налоговых ставок, но и делает такие пределы излишними, так как межгосударственная конкуренция сделает ненужной фиксацию верхнего уровня налога. Нижний уровень также станет ненужным, так как чрезмерное снижение налогов приведет к значительному увеличению бюджетного дефицита со всеми вытекающими отсюда по­следствиями.

Одновременно лишь незначительная часть деловых кругов счита­ет, что свободный рынок сам по себе способен решить проблему нало­гообложения прибыли и перелива капитала. Особенность в том, что национальные системы налогообложения прибыли отличаются друг от друга не только размером ставок, но и системами бухгалтерского учета, определением размера прибыли, подлежащей налогообложе­нию и, наконец, эффективностью применения соответствующих за­конов, а также строгостью санкций за уклонение от уплаты налогов. Так, в Германии ставка корпоративного налога самая высокая в ЕЭС. Однако немецкие компании имеют право списать на себестоимость значительно большие амортизационные отчисления, чем компании других стран. Это и возможность получения инвестиционного налого­вого кредита привели к тому, что немецкие корпорации предпочита­ют, как правило, вкладывать деньги в обновление основного капита­ла, увеличивая рыночную стоимость акций, а не выплачивать высокие дивиденды.

Таким образом, законодательные различия, с одной стороны, от­носительно независимы от межгосударственной конкуренции и за­трудняют свободное действие рыночного механизма. С другой сторо­ны, они весьма существенно влияют на направление перелива капитала внутри ЕЭС. Страны, привлекательные с точки зрения низ­ких ставок налога на прибыль, могут быть непривлекательными с точки зрения каких-то законодательных ограничений (например, оп­ределения прибыли для целей налогообложения и т.п.) и наоборот.

Попытки сближения ставок налога на прибыль, таким образом, имеют очень мало смысла до тех пор, пока отсутствует единое опре­деление для объекта налогообложения. Для решения этой проблемы предлагается введение унифицированного стандарта минимально возможного состава налогооблагаемой прибыли.

Требует гармонизации также амортизационная политика отдель­ных государств. Предполагается, что расчет амортизационных отчис­лений будет производиться исходя из первоначальной стоимости фон­дов. Однако прирост капитала, вызванный инфляцией, будет выведен из-под налогообложения.

В процессе совершенствования системы налогообложения налоги в странах ЕЭС были значительно снижены. В настоящее время во мно­гих из этих стран налоги на прибыль корпораций ниже, чем в США. В то же время проводить сравнения только на основании средних или базовых ставок налога может быть не совсем правильным из-за раз­личного подхода разных стран к определению налога. С одной сторо­ны, целый ряд европейских стран значительно снижает налоги для небольших фирм и при инвестировании в некоторых корпорациях. С другой стороны, некоторые государства устанавливают дополнительные налоги. Так, налог на прибыль в налоговых гаванях и свободных зонах Великобритании взимается по ставке 20 %; налог на прибыль промышленных компаний, расположенных в зоне Дублина в Ирлан­дии, составляет всего 10 %, в то время как мактные власти в Италии увеличивают налог с прибыли корпораций с 36 до 46 %. Все это тре­бует изменения рекомендаций сообщества, согласно которым в рам­ках разрешенного налогового интервала (30—40 %) должны быть учтены также и местные налоги.

В настоящее время Сообщество предпринимает весьма решитель­ные шаги по гармонизации налоговых систем в странах — членах ЕЭС. Однако при всей очевидности основных направлений этой по­литики определить, даже приблизительно, время заключения соот­ветствующих договоренностей и тем более их выполнения представ­ляется невозможным. В ЕЭС любые решения по вопросам налогообложения требуют единогласного утверждения всеми страна­ми — членами ЕЭС.

Из отмеченного можно сделать вывод о том, что уже сегодня на уровне государств СНГ необходимо ставить и решать проблему гар­монизации и унификации налоговых систем, бюджетного процесса, государственных расходов, системы контроля с целью координации внутренней и внешней политики государств, входящих в состав СНГ. Такое согласование необходимо особенно в области налогов. Этот путь проходят страны ЕЭС.

Следует отметить тот негативный факт, что идет обособленное на­логовое законодательство в каждом из государств СНГ без согласова­ния друг с другом. Несогласованная финансовая политика уже сказы­вается при взаимных расчетах, когда на одну и ту же продукцию существуют различные цены, а в них заложены различные ставки и размеры налогов. Эти различия приведут к тому, что одни государст­ва будут переплачивать, другие недоплачивать за одну и ту же про­дукцию в сравнении с другими, т. е. нарушается паритет цен во взаи­моотношениях между государствами СНГ.

Опыт налоговых реформ в развитых странах мира свидетельству­ет, что наибольший эффект достигается при ориентации принимае­мых решений по введению новых налогов на общенациональное зако­нодательство, а не по решению местных органов власти, что является характерным в последнее время для республики. С другой стороны, значительный интерес и практическую ценность представляет поли­тика разграничения сфер деятельности федеральных властей и местных органов власти, их автономного финансового обеспечения, когда местные бюджеты не учитываются в составе федеральных, что, на наш взгляд, могло бы найти отражение и в законодательстве Респуб­лики Беларусь.

В нашей республике, как и в западных странах, одним из основ­ных видов налогов является НДС. Но у нас он взимается не в одном звене на пути движения продукта к потребителю, а практически (кроме сельского хозяйства) во всех.

Действовавший ранее налог с оборота, несмотря на другие очевидные недостатки, в этом смысле был все же удобнее и продуктивнее, ибо взимался в основном на конечной стадии производства продукции или ее реализации.

Не оправдывает себя расширение перечня облагаемых акцизами товаров, направляемых в сельское хозяйство (тракторы, удобрения и др.), что приводит к резкому удорожанию цен на продовольствие и к еще большему ухудшению финансового положения сельскохозяйст­венных предприятий.

В развитых странах мира предельный консолидированный уровень изъятия всех налогов из прибыли составляет 35—40 %, в Республике Беларусь он по ряду предприятий в полтора-два раза выше, что гасит всякую инициативу и не способствует развитию производства и пред­принимательства.

***3.2. Совершенствование системы налогообложения в Республике Беларусь***

Перед Республикой Беларусь стоит задача разработки эф­фективной налоговой политики и построения налоговой систе­мы, обеспечивающей экономический прогресс. Мировой опыт показывает, что эта задача относится к разряду наиболее слож­ных, поскольку требует учета и оптимального сочетания двух противоречивых тенденций; во-первых, поиска путей увеличе­ния поступлений средств в бюджет государства и, во-вторых, снижения налогового давления на товаропроизводителя для уве­личения возможностей инвестирования. В ее решении большую роль должна сыграть оценка действенности отечественных на­логов и их соответствия международным стандартам.

Современные налоговые системы капиталистических стран являются продуктом длительного процесса совершенствования, но продолжают развиваться и улучшаться в направлении соот­ветствия общим принципам налогообложения, выработанным мировым сообществом. Эти принципы должны стать основопо­лагающими при формировании Налогового кодекса Республики Беларусь как непременное условие ее вхождения в ЕЭС.

Главными критериями оценки цивилизованности и эффек­тивности налоговой системы признаны:

1. Равенство и справедливость налогов по отношению ко всем налогоплательщикам.

2. Определенность и однозначность налогового законодательства, позволяющие одинаково его понимать и толковать и налогоплатель­щику и налоговому инспектору. Нарушение этого принципа приводит к тому, что налогоплательщик отдается во власть сборщика налогов.

3. Удобство для налогоплательщиков, означающее прибли­жение сроков уплаты налогов к моменту получения доходов, минимум бюрократических процедур, простоту исчисления.

4. Стабильность, позволяющая прогнозировать финансовые результаты, в сочетании с гибкостью реакции на изменение эко­номической ситуации.

5. Эффективность, предполагающая не только обеспече­ние государственного бюджета стабильными и равномерными поступлениями доходов, но и стимулирование налогоплательщи­ков к развитию бизнеса, совершенствованию техники и техноло­гии производства.

Первый принцип – принцип равенства и справедливости по отноше­нию к налогоплательщикам – декларируется в Законе Респуб­лики Беларусь "О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Респуб­лики Беларусь". Однако его нарушения очевидны и обусловле­ны фискальными мотивами. В целях обеспечения наибольших сборов налогов белорусские законодатели выбрали в качестве главных объектов налогообложения выручку от реализации про­дукции, работ и услуг, и заработную плату.

Выручка от реализации в 1999 г. облагалась одновременно шестью видами платежей: отчислениями в республиканский бюд­жетный фонд поддержки производителей сельхозпродукции и продовольствия (1%), отчислениями в местный бюджетный целе­вой фонд стабилизации экономики производителей сельскохозяй­ственной продукции и продовольствия (1%), отчислениями в мес­тный бюджетный фонд содержания и ремонта жилищного фон­да (0,5-1%), отчислениями в дорожный фонд пользователями до­рог (1%), акцизами и НДС.

Чрезмерное налогообложение выручки от реализации про­дукции, работ и услуг означает перенесение большей части пла­тежей на их потребителя путем включения налогов в цену това­ров и услуг, приводит к завышению этой цены, ставит отече­ственные товары и услуги в разряд неконкурентоспособных на мировом рынке.

Заработная плата на предприятиях облагается пятью ви­дами платежей: чрезвычайным чернобыльским налогом (4%), от­числениями в фонд социальной защиты населения (35%), отчисле­ниями в фонд содействия занятости (1%), отчислениями во внебюд­жетный местный фонд содержания детских дошкольных учреж­дений (в г. Минске – 5%), подоходным налогом с граждан. В об­щей сложности предприятия включают в себестоимость продукции, работ, услуг на каждые 100 рублей начисленной зара­ботной платы еще 45 рублей налогов и отчислений. Поскольку в мировой практике издержки производства не связывают с нало­говыми платежами, себестоимость белорусских товаров и ус­луг также становится неконкурентоспособной.

Материалоемкие и энергоемкие производства имеют воз­можность переложить на государственный бюджет часть своих финансовых потерь от роста цен на ресурсы, от нерационально­го их использования, так как указанные потери компенсируются им на 20% за счет уменьшения платежей НДС и на 25 % за счет уменьшения налога на прибыль./28, с. 303/

В трудоемких отраслях, наоборот, постоянный инфляцион­ный рост заработной платы сопровождается увеличением нало­говой нагрузки и снижением прибыли.

Дискриминационность налоговой политики в отношении к трудоемким отраслям национальной экономики выражается так­же в том, что при выборе в качестве объекта налогообложения фонда заработной платы происходит отрыв этою объекта от источника уплаты налогов, что при отсутствии или недостаточ­ности последнего (выручки от реализации) приводит к вторже­нию налоговых изъятий в воспроизводственные ресурсы пред­приятий. Речь идет о том, что в бюджет и во внебюджетные фонды вносятся начисленные и включенные в себестоимость продукции суммы безотносительно к наличию реальных источ­ников их уплаты. Практически при задержках оплаты

продукции предприятия вынуждены перечислять чрезвычайный чернобыль­ский налог и отчисления на содержание детских дошкольных учреждений за счет собственных оборотных средств. Выплата заработной платы может задерживаться месяцами, а начисле­ния на нее регулярно взыскиваются если не в добровольном, то в принудительном и первоочередном порядке.

Недостаток собственных оборотных средств, обусловлен­ный их отвлечением на платежи в бюджет и во внебюджетные фонды, предприятия вынуждены восполнять за счет кредитов банка, в результате чего себестоимость продукции увеличива­ется еще и за счет банковских процентов. Таким образом, дей­ствующая налоговая система усугубляет финансовую напряжен­ность хозяйств, а следовательно, и возможность в дальнейшем своевременных расчетов с бюджетом, что, безусловно, отражается на оперативности пополнения государственной казны.

Принцип равенства и справедливости в налоговой системе Республики Беларусь нарушается также при формировании це­левых бюджетных или внебюджетных фондов для поддержки отдельных отраслей экономики. При этом происходит перело­жение затрат одних предприятий на другие, многие из которых сами нуждаются в финансовой помощи.

Целевое финансирование сельского, жилищного, дорожно­го хозяйств за счет средств других отраслей порождает ижди­венческие настроения, противоречит всем принципам рыночной экономики. Проблемы финансовой поддержки следует решать в пределах бюджетных средств, не обременяя дополнительными сборами всех налогоплательщиков.

Принцип равенства и справедливости налогов тесно связан с принципами их определенности, однозначности и удобства уп­латы. Налоговая система должна быть построена так, чтобы добросовестный налогоплательщик в ней свободно ориентиро­вался и был полностью уверен в правильности своих действий. Такая уверенность дает экономическую свободу и реальные перспективы для развития.

Налоговое законодательство Республики Беларусь не соответ­ствует этим принципам, так как чрезвычайно усложнено и перегру­жено мелкими деталями, не оправдывающими получаемый эффект.

Унификация указанных объектов освободила бы налогопла­тельщиков от непреднамеренных ошибок в начислении платежей, а работников налоговых органов от неоправданно больших затрат по их исправлению. Кроме того, все множество платежей, уплачиваемых от одного и того же объекта исчисления, можно было бы, для удобства налогоплательщиков, свести в один платеж с совокупной ставкой, перечисляемые средства аккумулировать на едином корреспондентском счете в казначействе и с него рас­пределять по соответствующим направлениям. Для государства такая задача не должна составлять никакой сложности.

Большой недостаток белорусской налоговой системы ви­дится в зависимости величин платежей друг от друга. Ошибка в ис­числении одного из них приводит к цепи налоговых нарушении по другим платежам и к соответствующим финансовым санкциям, ко­торые могут превышать недоплаченную сумму в 5-6 и более раз.

Например, если налогоплательщик в начале налоговой це­почки ошибочно излишне начислил отчисления в республиканский фонд поддерж­ки производителей сельскохозяйственной продукции и про­довольствия, то при этом, как следствие, он занизил сумму от­числений в местные целевые бюджетные фонды стабилизации экономики производителей с/х продукции и продовольствия, местные бюджетные целевые жилищно-инвестиционные фонды и целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда, акцизов, НДС и "сокрыл" прибыль, которая будет изъята полностью в бюджет, плюс финансовые санкции за недоначисление каждого из перечисленных платежей. То же касается и ошибок в пользу бюджета, допущенных при исчислении налогов и отчислений, относимых на себестоимость продукции, работ и услуг.

Подобный механизм построения налоговой системы не применяется в экономически развитых странах. Каждый налог должен иметь свой четко установленный объект обложения и только за его сокрытие налогоплательщики должны нести фи­нансовую ответственность.

Налоговые законы должны быть законами прямого действия, тогда они будут одинаково трактоваться налогоплательщиками и налоговыми органами. Многочисленные методические указания, письма, разъяснения перегружены ненужными деталями, запуты­вающими методику, написаны тяжелым для понимания языком, не обработаны редакционно. Они идут нескончаемым потоком через печать и не всегда вовремя доходят до своего адресата.

Сложность налоговых инструкций и их множество привело к тому, что для правильного начисления платежей требуется высочайшая квалификация, которую имеют лишь некоторые опытные аудиторы. Рядовые бухгалтеры не в состоянии овла­деть всем объемом налоговой информации, уследить за ее из­менениями и потому допускают ошибки, чреватые немалыми финансовыми потерями для предприятий.

Налоговая система не может быть абсолютно простой, сведенной до двух-трех налогов. Подобные проекты разраба­тывались учеными разных стран и не имели успеха. Вместе с тем, усложнения должны быть оправданы реальной необходи­мостью и приносить бюджету ощутимый эффект. В противном случае от них нужно отказаться, соизмерив результативность с затратами труда на осуществление тех или иных требовании.

В настоящее время налогоплательщики обязаны представ­лять в налоговую инспекцию ежемесячно минимум 13 форм на­логовых расчетов при отсутствии облагаемых оборотов, а также перечислять в бюджет платежи, начиная с одной тысячи рублей (один деноминированный рубль). Стоимость бумаги и затрат труда бухгалтеров, банковских и на­логовых работников значительно превышает бюджетный эффект.

Установленные формы налоговых отчетов также не совер­шенны. Они сверх меры перегружены информацией. Например, при наличии полного объема компьютерных данных о налогоплатель­щике, каждый расчет должен сопровождаться обязательными рек­визитами, включающими номера кодов налоговой инспекции и на­логоплательщика, его полное наименование, адрес, номер телефо­на, фамилию ответственного лица, в то время как достаточно было бы указать лишь учетный номер и наименование предприятия.

Принцип удобства налогов предполагает также максималь­но возможное приближение сроков их уплаты к моменту полу­чения доходов. В этом отношении срок перечисления большин­ства платежей в бюджет – 22 числа каждого месяца не вполне рационален, так как именно в этот период происходит также выплата заработной платы трудовым коллективам. Передвиже­ние сроков уплаты на конец месяца, например, на 25 число, как это практиковалось до 1995 года, облегчило бы налогоплатель­щикам проблему мобилизации денежных средств для своевре­менных расчетов и с работниками, и с государством.

В спектре повышенных интересов налогоплательщиков находится принцип стабильности налогов. Многочисленные изме­нения правил уплаты, тем более вводимые задним числом практикующиеся в Республике Беларусь, вызывают негативную реакцию, уменьшают доверие к государству, не спо­собствуют росту инвестиций в национальную экономику. Поэтому гибкость налоговой системы, адекватно отвечающей на изменения эко­номической си­туации, должна сочетаться с гарантиями стабиль­ности общей налоговой на­грузки в течение не менее пяти лет. Ежегодные поправки в законы о налого­обложении, принимаемые при утверждении государственного бюджета, не должны нано­сить ущерб налогоплательщикам в рамках указанного срока.

Большое значение в стимулировании предпринимательских инициатив в нужном для национальной экономики направлении имеет правильный выбор инструментов налогового регулирования. Государство может воздействовать на материальные интересы налогоплательщиков различными методами: из­менением субъек­тов и объектов налогообложения, влияющими на стоимост­ную структуру налоговых изъятий; дифференциацией ставок налогов по ка­тегориям плательщиков; налоговыми льготами, включая пол­ное освобожде­ние от уплаты налога; отсрочкой платежей (нало­говый кредит); аннулирова­нием налоговой задолженности и даже возвратом уплаченных сумм; измене­нием базы налогообложе­ния; предоставлением налоговой амнистии и дру­гими.

Нельзя не упомянуть в работе о новом порядке исчисления налога на добавленную стоимость. Так, закон Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость", ко­торый вступил в силу с 1 января 2000 года содержит ряд нововве­дений в исчислении НДС, которые по сути являются "революцией" в отечественном налогообложении. С этим трудно не согласиться, так как изменения, касающиеся налога, за счет которого фор­мируется около 30% доход­ной части бюджета РБ, значи­тельны и затрагивают практи­чески все основные парамет­ры НДС. При этом закон мак­симально приближен к свое­му российскому аналогу./5/

Прежде всего расширен круг плательщиков. В соот­ветствии с законом, платель­щиками НДС теперь призна­ются, как и в России, индиви­дуальные предприниматели вне зависимости от проводи­мых ими операций. Ранее у индивидуальных предприни­мателей облагались только оборот по оказанию финансо­вых услуг, операции с ценны­ми бумагами и недвижи­мостью.

Однако основное ново­введение в данном законе заключается в переходе РБ на новую форму расчета НДС – инвойсную, которая применя­ется во всем мире. Данная система упрощает расчет НДС, так как отпадает необ­ходимость в сложных расче­тах материальных затрат.

Суть данного метода в том, что сумма НДС рассчи­тывается от всей стоимости реализуемого товара (работ, услуг). Таким образом меня­ется объект обложения. Если ранее это была добавленная стоимость, то теперь это обо­роты по реализации товаров (работ, услуг) как на террито­рии РБ, так и товаров, реали­зуемых за пределы РБ. При этом облагаются обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятий для собственного потребле­ния; обороты по бартерным операциям; безвозмездная передача товара; передача объекта лизинга, аренды, за­лога.

В то же время в законе выделяются обороты, не об­лагаемые НДС. Это обороты по реализации на территории РБ товаров (работ, услуг) для официального пользования зарубежными дипломатичес­кими представительствами; суммы, получаемые органами власти от различного рода го­сударственных пошлин и сбо­ров (лицензионных, патен­тных и т. д.); взносы в устав­ные фонды предприятий; обороты от первоочередного размещения ценных бумаг. Последние две льготы направлены на стимулирование создания новых предприятий и на разви­тие рынка ценных бумаг в Республике Беларусь.

Рассчитанная сумма НДС от оборота по реализации то­варов (работ, услуг) не пол­ностью зачисляется в бюд­жет, а уменьшается на сумму НДС, уплаченную поставщи­кам сырья и материалов. Если сумма вычетов превы­шает сумму НДС, подлежа­щую уплате в бюджет, то сум­ма превышения учитывается в следующем налоговом пе­риоде (месяце) или возвра­щается налогоплательщику.

Сумма, подлежащая заче­ту как ранее уплаченная в бюджет, должна быть выде­лена в документах. В Республике Беларусь, в со­ответствии с проектом "Ме­тодических указаний по ис­числению и уплате НДС", данными документами станут платежные и расчетные доку­менты, выставляемые про­давцами при приобретении налогоплательщиком това­ров, либо таможенные декла­рации и копии платежных или иных документов, подтвер­ждающих факт уплаты НДС за пределами РБ. Все указанные документы регистрируются у продавцов – в книге продаж, у покупателей – в книге поку­пок, что облегчает контроль за уплатой НДС.

Отметим, что отсутствие единого документа для учета ранее уплаченных сумм НДС, каким в России является счет-фактура, может услож­нить контроль за уплатой это­го налога. Кстати, в белорус­ском законе о НДС также пла­нировалось применение счет-фактур, но от этого впослед­ствии пришлось отказаться. Это объясняется тем, что счет-фактура – специальный налоговый документ, который требует дополнительных расходов на его изготовление (специаль­ная бумага, средства защиты от подделки)./5/ У государства, а тем более у предприятий, таких денег нет.

В то же время введение с 1 января 1997 г. в России счет-фактур позволило улуч­шить собираемость налогов, что объясняется рядом при­чин. Во-первых – это требо­вание обязательного наличия ряда реквизитов счет-фактуры, среди которых: порядко­вый номер и дата составле­ния; наименование и регис­трационный номер поставщи­ка товара; наименование по­лучаемого товара; стоимость товара; сумма НДС и печать организации. Во-вторых – это право подписи счет-фактур, которое предоставляется руководителю, главному бух­галтеру либо материально от­ветственному лицу, отвечаю­щему за отпуск товара. В-третьих – без надлежаще оформленной счет-фактуры не происходит зачета ранее уплаченных сумм. Таким об­разом, наличие единого спе­циализированного документа упрощает контроль и улучша­ет собираемость налога.

Необходимо отметить, что ранее уплаченная сумма НДС может относиться на издер­жки производства только тог­да, когда производимая из покупаемого сырья продук­ция освобождается от уплаты НДС. Это снижает налоговые отчисления предприятия, сокращая цену продукции, соответственно увеличивая ее конкурентоспособность. У сырья, приобретенного до 01.01.2000 г. без выделенных сумм НДС, следует высчиты­вать НДС исходя из фактичес­кой стоимости сырья с при­менением расчетной ставки 8,26%./5/

К отрицательным момен­там новой системы взимания НДС следует отнести то, что налоговая база увеличивает­ся на суммы, полученные в порядке частичной оплаты за реализованный товар; за реа­лизованный товар сверх цены реализации; поступающих в виде санкций за нарушение условий договора. То есть го­сударство облагает все пос­тупления на предприятия не­зависимо от их источников.

Что касается льгот по НДС, то они в целом сохрани­лись и во многом соответ­ствуют российским. Эти льго­ты распространяются на то­вары и услуги, предоставляе­мые конечным потребителям. Плюс к ранее существовав­шим льготам от НДС осво­бождаются отдельные опера­ции, осуществляемые банка­ми и небанковскими финан­совыми организациями (пре­доставление кредитов, прив­лечение денежных средств, обращение валюты, обслужи­вание клиентов); предприя­тия игорного бизнеса по ока­занию услуг, связанных с азартной игрой; услуг, по страхованию, сострахованию и перестрахованию.

Что же касается ставок налога, то вводятся три став­ки НДС. Нулевая ставка при­меняется к экспортируемым товарам, строительным и транспортным услугам, услу­гам, связанным с экспортом товаров, услугам по тран­спортировке товаров транзи­том через территорию РБ. Предполагается, что нулевая ставка должна стимулировать экспорт товаров.

По ставке 10%, так же как и в России, облагаются продо­вольственные товары и товары для детей, некоторые услуги, оказываемые населению, при условии реализации этих това­ров и услуг на территории РБ и при ведении раздельного уче­та. По ставке 20% облагаются все прочие товары (услуги, ра­боты), оборот по которым не освобождается от налогообло­жения.

Сроки уплаты налога и представления налоговой декларации (расчета) оста­лись прежними, то есть не позднее 22-го и 20-го чисел месяца, следующего за от­четным. Но при этом если сумма НДС составляет от 3.000 до 5.000 минимальных зарплат в месяц, то налог уп­лачивается ежедекадно, а если более 5.000 зарплат в месяц — то 6 раз в месяц (5-го, 10-го, 15-го, 20-го, 25-го и последнего числа меся­ца)./5/

Следует дополнить, что налогообложение со страна­ми СНГ определяется двусто­ронними договорами, а при их отсутствии – Президентом РБ.

В целом закон следует рассматривать как положи­тельный факт, свидетельству­ющий об упрощении налого­вой системы РБ и приведении ее к мировым стандартам.

Таким образом, переход Беларуси на новый порядок исчисления налога на добавленную стоимость явился довольно сложной процедурой, требующей изменения системы бухгалтерского учета и отчетности, переобучения бухгалтеров и введения новой документации. Вместе с тем, в последующем он упростит расчеты, обеспечит реальность исчисления и налогообложения добавленной стоимости на всех этапах ее образования.

Итак, перед Республикой Беларусь стоит сложная задача разработки эф­фективной налоговой политики и построения справедливой налоговой систе­мы, способствующей развитию рыночных отношений. Следует отметить, что осуществление этой задачи весьма затруднено и потребует не одного года усердной и кропотливой работы, поскольку требует учета и оптимального сочетания двух противоречивых тенденций; во-первых, поиска путей увеличе­ния поступлений средств в бюджет государства и, во-вторых, снижения налогового давления на товаропроизводителя для уве­личения возможностей инвестирования. Кроме того, налоговые законы должны быть законами прямого действия и одинаково трактоваться налогоплательщиками и налоговыми органами.

Минимизация бюрократических процессов, «затрат труда» и материальных ресурсов по взиманию налогов является одним из важнейших критериев в формировании налоговых систем эко­номически развитых государств. Руководствуясь этим крите­рием, в Республике Беларусь целесообразно было бы пересмот­реть процедуру уплаты налогов и представления налоговой отчетности. Их периодичность должна соответ­ствовать объемам платежей и дифференцироваться от ежемесячных до годовых сроков сдачи налоговых деклараций и пере­числений платежей в бюджет.

Подытоживая главу, следует отметить, что налоговый кодекс упорядочивает финансовые отношения налогоплательщика и государства. Налогоплательщику он указывает меру его обязанности, а государственному налоговому органу – меру дозволенного поведения. Налоговый кодекс можно рассматривать как средство защиты частной собственности от незаконных притязаний налоговых органов. Он является единственным закон­ным основанием для отчуждения собственности юридических и фи­зических лиц в виде налогов и сборов на началах обязательности и безвозвратности в интересах общества. Равенство налогоплатель­щиков перед законом выступает как экономическое равенство, ког­да за основу размеров налоговых изъятий принимается фактичес­кая способность к уплате платежей путем сравнения базовых показателей. Уплата налогов с учетом платежеспособности юридических и физических лиц оставляет им свободу действий за пределами налогового обязательства, побуждает зарабатывать больше доходов для себя и для государства в обусловленной законом доле.

***ЗАКЛЮЧЕНИЕ***

Налоговая система Республики Беларусь на начальной стадии своего становления приобрела преимущественно фискальный характер, выразившийся в чрезмерном изъятии доходов у налогоплательщиков и в неэффективных способах его осуществления. Это привело увеличению налоговой нагрузки на приоритетные для республики трудоемкие отрасли национальной экономики.

Главные недостатки белорусской налоговой системы можно свести к следующим позициям:

* налоговая система Беларуси перегружена большим количество налогов и платежей;
* многократное обложение разными налогами одной и той же базы, в частности, оборотов по реализации, фонда заработной платы, что приводит к неравномерности налоговой нагрузки на предприятия и отрасли национальной экономики; законодательно закреплено неправильное формирование издержек производства, в которые включено более десяти видов налогов платежей, составляющих почти 10% их объема;
* использование системы целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей с/х продукции и продовольствия, местные бюджетные целевые жилищно-инвестиционные фонды и целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда;
* налоговая система имеет многочисленные несистематизированные и малоэффективные налоговые льготы;
* существует доминирование косвенных налогов по сравнению с прямыми;
* регулирование налогов осуществляется с помощью многочисленных нормативных актов, инструктивных и методических материалов, принимаемых органами исполнительной власти; роль налоговой инспекции сужена до наложения штрафных санкций вместо активной профилактики налоговых нарушений.

Проведенный анализ показывает, что налоговая система Рес­публики Беларусь пока имеет в своей основе малоэффективный налоговый механизм, который, опираясь на преобладание кос­венной формы налогообложения, высокие налоговые ставки и уро­вень изъятий доходов, неравномерность распределения налогово­го бремени, сужающуюся налоговую базу, с одной стороны, недо­статочно обеспечивает, требуемую доходность бюджета, а с дру­гой – отрицательно воздействует на инвестиционную активность налогоплательщиков.

Совершенствование налогов в разных государствах является непрерывным процессом, обусловленным изменениями экономи­ческих условий. Стабильными остаются лишь налоговые тради­ции. Корректировке периодически подвергаются налогооблагаемая база, ставки налогов, льготы. Иными словами, налоговые системы являются отражением налоговой политики государств, которая проводится в реальных экономических условиях и должна быть максимально эффективной.

Трансформация налоговой системы в Республике Беларусь осу­ществ­ляется на стадии расширения рыночных отношений. Это и должно стать от­правным пунктом при проведении налоговой политики.

Разгосударствление собственности, снятие с государства обя­зательств по финансовому обеспечению отраслей национального хозяйства позволит освободить государственный бюджет от зна­чительной доли расходов и уменьшить уровень централизации денежных средств. Поэтому первый этап реконструкции налого­вой системы связывается с преобразованием собственности, развитием малого и среднего предпринимательства, воздействием на платежеспособный спрос и цены. Задача, в принципе, состоит в том, чтобы, во-первых, сформировать контингент реальных на­логоплательщиков, получающих доход от предпринимательской деятельности и отдающих часть его на государственные нужды, во-вторых, создать условия расширения налоговой базы, в-тре­тьих, усовершенствовать налоговый механизм таким образом, что­бы он обеспечивал полноту и своевременность перечислений пла­тежей в бюджет, делал невыгодным уклонение от налогов Основ­ной целью на этом этапе является воздействие налогового меха­низма на стабилизацию экономики.

Одновременно должны закладываться основы налогового сти­мулиро­вания структурной перестройки экономики с привлечени­ем отечественного и иностранного капитала для технического и технологического переоснащения производства.

Задачи подъема и развития приоритетных отраслей экономи­ки на базе научно-технического прогресса, увеличения экспорт­ного потенциала респуб­лики требуют переориентации на их ре­шение всего хозяйственного меха­низма, и прежде всего налого­вой системы. Налоги по своей сущности должны выполнять не только фискальную функцию, но и оказывать регулирующее воз­действие на отраслевые пропорции, инвестиционную активность, расши­рение малого и среднего бизнеса, оживление предприни­мательской инициа­тивы. В этой связи назрела необходимость ре­формирования налоговой сис­темы в рамках Налогового кодекса Республики Беларусь.

Помимо фискальных целей в Налоговом кодексе заклады­ваются функции, регулирующие и стимулирующие развитие при­оритетных для государства отраслей экономики и отдельных про­изводств. Таким образом, Налоговый кодекс выполняет роль важ­нейшего механизма непрямого государственного воздействия на товаропроизводителей в интересах всего общества. Он является выразителем налоговой политики правительства, от обоснованно­сти, которой во многом зависит общественный прогресс и рост благосостояния населения.

# ***СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ***

Закон Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь на 1997 год” //Национальная экономическая газета (Информбанк) №10, 1997, с.4-12.

Закон Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь на 1998 год” //Национальная экономическая газета (Информбанк) №3, 1998 с.2-8.

Закон Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь на 1999 год” //Национальная экономическая газета (Информбанк) №10, 1999, с.2-10.

Закон Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь на 2000 год” // Национальная экономическая газета (Информбанк), №8, 2000, с. 2-8.

Закон Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь на 2001 год” // Национальная экономическая газета (Информбанк), №4, 2001, с. 4-15

Закон Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь на 2002 год” // Национальная экономическая газета (Информбанк), №4, 2002, с. 1-9

Василевская Т. И., Стасенко В. А. Налоги Беларуси: теория, методика и практика. – Мн.: Белпринт, 1999.

1. Государственный бюджет / Под общ. ред. М. И. Ткачук. – Мн.: Выш. шк., 1995.
2. Доходы – за квадрильон // Белорусский рынок, №6, 2000, с. 20.
3. Доходы и расходы // Белорусский рынок, №35, 1999, с. 10.

Жук А. В новый год с новым НДС // Белорусский рынок, № 49, 1999, с. 9.

Каникулы по бедности // Белорусский рынок, №13, 2000, с. 3.

Концепция реформирования налоговой системы республики в 1997-1998 г.г. // Национальная экономическая газета №24, 1996, с.13.

Лобкович Э. И. «Основы экономическое теории». Мн.: 1995.

1. Налоги / Под ред. Н. Е. Заяц, Т. И. Василевской. – Мн.: БГЭУ, 2000.
2. Налоги в Республике Беларусь: теория и практика в цифрах и комментариях./Под общ. Ред. В. А. Гюрджан.- Мн.: ПЧУП «Светоч», 2002.
3. Национальная экономическая газета, № 4, 18.01.2002.
4. Национальная экономическая газета, № 16, 01.03.2002.

НДС аукнулся // Белорусский рынок, №13, 2000, с. 1.

1. Основные направления социально-экономического развития Республики Беларусь на 1996-2000 годы // Национальная экономическая газета, № 44, 1996, с. 5-12.

Планов громадье // Белорусский рынок, №8, 2000, с. 9.

Проблемы маркетинга и менеджмента в условиях трансформации экономики. – Мн.: БГЭУ, 1998.

Пушкарева В. Н. История финансовой мысли и политики налогов – Инфа. - М, 1996.

Радомский В. Бюджетные страдания // Национальная экономическая газета, №8, 1998, с. 4-6.

Разумов А. Фонды заявлены, но вряд ли будут созданы в нынешнем году // Белорусский рынок, №15, с. 25.

1. Сорокина Т. В. Концептуальные подходы к формированию межбюджетных отношений // Вестник экономического университета, №2, 1998, с. 17-32.
2. Сорокина Т. В. Расходы бюджета: проблемы обоснования и эффективности // Финансы, учет, аудит, №2, 2000, с. 18-25.
3. Статистический сборник.
4. Тележников В. Местные налоги: чего ожидать завтра? // Национальная экономическая газета №12, 1997, с.2-3.
5. Теория финансов / Н. Е. Заяц, М. К. Фисенко, Т. Е. Бондарь и др. – Мн.: Выш. шк., 1997.
6. Уточнения для “изыскателей” // Белорусский рынок, №39, 1999, с. 7.
7. Финансы. Под.ред. В.М.Радионовой. М.: Финансы и статистика,1994
8. Ханкевич Л. А. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. – Мн.: МИЦ РИВШ БГУ, 1999.
9. Цели могут оказаться недостижимыми // Белорусский рынок, №6, 2000, с. 12.

Шмарловская Г. А. Теория налогов: закономерности формирования и государственного регулирования. – Мн.: БГЭУ, 1996.

Экономическая политика: анализ и альтернатива: сборник докладов / Под ред. Л. К. Злотникова, В. М. Шлындикова. – Мн.: Бестпринт, 1999.

**Приложение 1**

Приложение 2

#### Консолидированный бюджет Республики Беларусь

#### на 2002 год (тыс. рублей)

(Составлена на основании законодательных актов Республики Беларусь)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Доходы | 2000 год отчет | 2001 | 2002 год  |
| В соответствии с Законом РБ «О бюджете РБ на 2001 год» | Уточненный план на 2001 год |
| Текущие доходы | 2545401547,3 | 4714872935,0 | 4828732998,4 | 5979802575,4 |
| Текущие налоговые доходы | 2433567614,0 | 4518386892,1 | 4616185521,9 | 5643187477,4 |
| Текущие неналоговые доходы и обязательные платежи | 111833933,3 | 196486042,9 | 212547476,5 | 336615098,0 |
| Капитальные неналоговые доходы и обязательные платежи | 33461339,2 | 108673426,9 | 109534333,3 | 149176136,0 |
| Доходы свободных экономических зон | 12293859,3 | 3185000,0 | 3185000,0 | 18075000,0 |
| Итого доходов | 2591156745,8 | 4826731361,9 | 4941452331,7 | 6147053711,4 |
| Доходы государственных внебюджетных и целевых бюджетных фондов | 589874266,6 | 971455159,1 | 1027101030,0 | 1389932931,8 |
| Всего доходов | 3181031012,4 | 5798186521,0 | 5968553361,7 | 7536986643,2 |

Приложение 3

**Диаграмма доходных статей бюджета в 1997-2001 гг.**

**(Составлена на основании законодательных актов Республики Беларусь)**