

## НАЦИОНАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: НАПРАВЛЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ МОДЕРНИЗАЦИИ

Е.Ф. Киреева, И.А. Лукьянова\*

В статье исследуются подходы к совершенствованию и модернизации национальной налоговой системы и ее институционального обеспечения. Анализируется опыт применения концепции налоговых расходов в бюджетном и налоговом законодательстве современных государств. Проводится сравнительный анализ налоговых льгот и преференций в Республике Беларусь. Особое внимание уделено исследованию оценки эффективности налоговых льгот как налоговых расходов бюджета. Даны рекомендации о возможном применении модели налоговых расходов в Беларуси.

**Ключевые слова:** налоговая система, налоговое администрирование, налоговые льготы и преференции, налоговые расходы.

**JEL-классификация:** E63, H21, H61.

### *Институциональное обеспечение национальной налоговой системы и направления его совершенствования*

Неотъемлемыми элементами экономической системы любой страны являются ее институциональная структура и среда. Налоги и система налогообложения – одни из важнейших элементов финансовой инфраструктуры государства. От их эффективности непосредственно зависят формирование конкурентоспособной экономики, создание предпосылок социального развития общества, повышение благосостояния населения.

В этой связи особо актуальным становится исследование закономерностей развития института налогов. Вне связи этих элементов с совокупностью институтов, специфических для социально-ориентированной экономики, не может состояться переход действующей экономической системы к качественно новому состоянию. Эффективная система налогообложения в современный период приобретает особое значение в рамках формирования институтов для обеспечения стабилизационной государственной политики. Это обусловлено, прежде всего, тем, что осуществление рыночной трансформации и реформирова-

ние всей социально-экономической системы требуют аккумуляции в руках государственных органов значительных финансовых ресурсов, в то же время налоги являются одним из экономических регуляторов деятельности субъектов экономических отношений. В частности, в условиях динамичной рыночной экономики государство должно своевременно обнаруживать негативные отклонения в экономических и институциональных процессах и осуществлять требуемую их коррекцию, в том числе и посредством мер налоговой политики.

Как правило, незначительное снижение налоговой нагрузки не дает ожидаемого результата относительно институционального переустройства: сохраняются условия и предпосылки для ухода от налогов, не исчезают коррупционные структуры, не происходит массового перехода пассивных налогоплательщиков в активные.

Поэтому анализ стратегий развития института налогов как особого экономического ресурса представляется крайне необходимым.

Востребованность разработки концепции институциональной реформы налоговой системы в посткризисной экономике, адекватно отвечающей природе современ-

\* Киреева Елена Федоровна (Kireeva-e@yandex.ru), доктор экономических наук, зав. кафедрой налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь);

Лукьянова Ирина Аркадьевна (auditbel@orp.by), кандидат экономических наук, доцент Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

ных фискально-имущественных отношений, с одной стороны, и вызовам системного мирового и региональных финансовых кризисов – с другой, определяется сложившимся состоянием отечественной системы налогообложения.

Финансовый кризис обострил проблему стимулирования экономического роста в условиях ограниченности финансовых ресурсов, являющихся в ряде случаев базой и источником функционирования налоговой системы государства. Оптимизация налогового процесса, обеспечивающая согласование экономических интересов государства и налогоплательщиков, должна определять решения, обозначающие позитивный вектор развития основных сторон налоговых отношений.

Актуализация воздействия налоговой системы на процессы образования и движения капитала, на рентабельность отдельных отраслей и предприятий, на перераспределение национального дохода, на соблюдение принципов социальной справедливости в условиях современной белорусской экономики требует специальных подходов, определяющих эффективность налоговых институтов.

Исследование институционального обеспечения налоговой системы, режима функционирования налоговой системы как процесса, происходящего в национальной экономике, является многогранным. Оно охватывает многие сферы налогообложения, начиная с правовых норм, обеспечивающих процедуры налогообложения, установления оптимальных (с точки зрения паритета интересов участников налогового процесса) налоговой системы и уровня налогообложения, заканчивая вопросами организации налогового администрирования, механизмом применения налоговых услуг и формированием налогового сознания.

В истории налоговой системы Республики Беларусь со всей очевидностью проявляется тот факт, что в формировании налоговой политики, оптимизации системы налогообложения значительная роль принадлежит государственному аппарату. При этом необходимо признать, что в республике практически отсутствуют институты, занимающиеся теоретическими разработками

и практическим анализом эффективности функционирования, а также оценкой перспектив развития налогообложения.

Формирование налоговой системы и ее институтов, определение их количества, структуры и функций во многом зависят от экономической ситуации в стране.

Даже поверхностный анализ достаточно четко показывает, что формирование фискальной системы и ее институтов, сформированных по типу финансовых, усложнили ее субъектную структуру и экономические отношения в сфере налогообложения. Очевидно, что для повышения ее ответственности необходимо улучшение качества налогового администрирования, основанного на стабильном налоговом законодательстве, выработке целевого механизма налогового стимулирования, изменение подходов к оценке работы налоговых органов и системы премирования сотрудников налоговых органов.

Основные проблемы и тезисы институционального обеспечения налоговой системы можно отразить в следующих концептуальных положениях:

- совершенствование налоговой системы должно быть сформулировано в рамках общей концепции налоговой политики и программе Основных направлений развития налоговой системы;

- согласование интересов в налоговой сфере возможно только на базе правового равенства их носителей. Правовое оформление налогового процесса является фундаментом, на котором и выстраивается современная, эффективная, сбалансированная налоговая система;

- одно из важных направлений совершенствования налоговой системы заключается в изменении организационного и функционального устройства фискальных ведомств вследствие их множества (с параллельными системами учета и контроля), отсутствия системы ведения единой налоговой статистики, дублирования в работе, недостаточной ответственности, роста затрат на содержание данных органов (зарботной платы, командировочных расходов);

- актуализацию административного обеспечения налоговой системы возможно осуществить путем совершенствования

фискальных и регулирующих инструментов налоговой системы: оптимизации механизма контроля, используемого налоговыми органами с ориентацией на превентивные мероприятия при расширении информационной и аналитической базы; поощрения и закрепления в обществе норм добросовестного поведения плательщика через жесткое отсечение лжепредпринимательства при одновременном оказании комплекса качественных налоговых услуг; применения регулятивных налоговых мер, ориентированных на достижение целей социально-экономического развития при наличии возвратного эффекта от недополученных бюджетных средств и др.;

- прозрачность государственной налоговой политики должна обеспечиваться единством налогового и бюджетного законодательства, учитывающим расходы и эффекты от осуществляемых мероприятий стимулирующего характера, налоговых льгот и преференций;

- институциональное обеспечение налоговой системы должно поддерживаться развитием общественного контроля качества налоговых решений и налоговой системы в целом посредством формирования структур гражданского общества, а также научных учреждений, занимающихся экспертизой принимаемых решений, а также научными исследованиями в области налогообложения.

***Налоговое администрирование как фактор, влияющий на развитие предпринимательской среды и формирование благоприятных экономических условий***

Налоговое администрирование, которое можно рассматривать в широком смысле как организацию процесса налогообложения государством и обеспечение выполнения налоговых обязательств субъектами, является существенным условием создания бизнес-среды и индикатором взаимоотношений «плательщик – государство» (Киреева, 2015).

Оценка этих взаимоотношений является достаточно субъективной. Самый субъективный – показатель временных затрат, т. е. времени, которое затрачивается на расчет и

подачу налоговой отчетности. По мнению авторов, которое совпадает с методиками оценки Всемирного банка в докладах «Ведение бизнеса», основной проблемой для предпринимательского сектора является именно время, которое затрачивается на расчет и подачу налоговой отчетности. Поэтому вопросу уменьшения временных затрат в статье уделено основное внимание. Сюда также включается время, которое необходимо плательщику для изучения изменений налогового законодательства. Поэтому *стабильность, доступность и однозначность налогового законодательства* определяют качество налогового администрирования.

*Стабильность* является основой для формирования бизнес-среды и планирования предпринимательской деятельности.

Следует отметить, что даже изменения, улучшающие бизнес-климат и обеспечивающие либерализацию предпринимательской деятельности, приводят к дополнительным расходам на изучение новых норм законодательства, формирование и заполнение новых форм налоговой отчетности, переориентации налоговой и учетной политики субъекта. Таким образом, осуществленные новации в налоговом законодательстве могут иметь неоднозначный и неединовременный эффект не только по причине методологии (исследуется предыдущий год), но и от субъективной реакции налогоплательщика и эксперта на изменения по упрощению отдельных позиций.

К сожалению, проведение анкетирования на предмет объективной оценки воздействия на предпринимательскую среду изменений налогового законодательства как постоянной формы сбора и обобщения информации налоговыми и прочими государственными органами не осуществляется. Обратная связь происходит в основном при индивидуальных обращениях субъектов за разъяснениями законодательства либо обращениях бизнес-сообществ.

Анализируя информацию, полученную на основании анкетирования малого и среднего предпринимательства в 2009–2013 гг. независимыми инспекторами<sup>1</sup>, можно убе-

<sup>1</sup> Белорусский бизнес 2013: состояние, тенденции, перспективы. Исследовательский центр ИПМ (<http://research.by>).

даться, что происходящие изменения даже в пределах одной среды, МСП, могут по-разному оцениваться их представителями и не совпадать с мнением общественных организаций, представляющих бизнес, и мнением государственных органов.

Так, анкетирование в 2013 г. 400 субъектов по недостаткам налоговой системы выявило, что наибольшие проблемы в налогообложении (по убывающей) бизнес видит в суммарных размерах налогов (налоговое бремя), изменениях налогового законодательства и их количестве. Практически, бизнес доволен доступностью информации и условиями предоставления налоговой отчетности. Временные затраты на уплату налогов и предоставление отчетности бизнес существенно не беспокоят.

Если анализировать все факторы, влияющие на ведение бизнеса в республике, то налоговая нагрузка по-прежнему относится анкетлируемыми к разряду первостепенных факторов, усложняющих (ухудшающих) бизнес, после штрафных санкций и размера арендной платы.

Одним из направлений оценки изменения налогового законодательства нами предлагается проведение на постоянной основе анкетирования на предмет удовлетворенности налоговыми услугами всех заинтересованных сторон, включая налоговые органы, мониторинга обращений и жалоб на предмет узких и сложных мест в разрезе каждого платежа, анализа проверок для выявления сложности и неоднозначности законодательства и также (отдельно) работы интернет-сервисов. Мониторинг рекомендуется проводить с подготовкой ежегодной аналитической записки и конкретных рекомендаций по проблемным местам.

Фактор **доступности и однозначности получаемой информации** также является существенным для предпринимателя, в том числе и как косвенное условие формирования времени на обработку, заполнение налоговой отчетности и уплату налоговых платежей. Одна из проблем обеспечения этого фактора в Республике Беларусь заключается в наличии различных ведомств, отвечающих за поступление разных доходов (налоговые, таможенные органы, органы социальной защиты и страхо-

вые организации) и по-своему предоставляющих услуги налогоплательщику. Проблемы доступности и однозначности получаемой информации вытекают из наличия разных органов контроля, имеющих ведомственный подход к контролю и учету, оптимизации налоговых платежей, которые за ними закреплены. Плательщику приходится пользоваться разными интерфейсами интернет-услуг, разными адресами платежей и платежных документов, разными формами отчетности.

Основное и существенное направление в сокращении временных затрат как для плательщика, так и для государства видится в создании единого органа, обеспечивающего формирование доходов бюджета. Для плательщика в идеале предлагается один личный кабинет, где он проводит все манипуляции с налоговыми и социальными платежами: платит, получает информацию, делает запросы и прочие процедуры. Для государства такой подход подразумевает: сокращение расходов на содержание контрольных служб, единоначалие, уменьшение затрат на разнообразные интернет-порталы и их поддержку, получение общей аналитической информации по всем доходам для оптимизации, гибкого управления ими, выработки единой стратегии государственных доходов.

Одним из факторов, существенно влияющих на сокращение времени на осуществление налоговых процедур и, как следствие, улучшение предпринимательского климата, является **прозрачность** налогового законодательства.

Прозрачность налогового законодательства обеспечивается его единством – наличием единого правового документа прямого действия, регулирующего сферу налогообложения. В этой связи действие различных нормативных правовых актов как в области налогообложения (Налоговый кодекс; декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения; постановления Правительства Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения; нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления, органов местного управления и самоуправле-

ния, регулирующие вопросы налогообложения и др.), так и в области социальных платежей приводит к усложнению их толкования и использования бизнесом.

Исходя из этой позиции, формирование одного документа по всем вопросам налогообложения – Налогового Кодекса позволило бы обеспечить упрощение применения налогового законодательства и, как следствие, сократило время на его изучение. На наш взгляд, вполне приемлема в этом случае практика Российской Федерации, когда все законодательные акты, содержащие вопросы налогообложения, после их утверждения автоматически вносятся в Налоговый кодекс в соответствующей части.

Также следует отметить, что одной из проблем обеспечения прозрачности налогового законодательства является наличие налоговых льгот, освобождений и преференций в различных законодательных актах. Проблема может быть решена путем установления базовой структуры налогообложения в Налоговом кодексе, фиксирующей «скелет» налога. Наличие базовой структуры налога соответствует международной практике, позволяет классифицировать налоговую льготу как правовой термин, обеспечивать оптимальные процедуры экономического обоснования, правового введения, оценки эффективности полученного результата от ее применения и др.

В этом случае облегчается процесс определения льгот, возможного их применения и документального обеспечения непосредственно субъектом хозяйствования.

Развитие электронных технологий по-прежнему остается основным ресурсом для улучшения качества налогового администрирования, получения налоговых услуг и, как следствие, сокращения трудозатрат со стороны плательщика и государства.

Во всем мире это основная и наиболее популярная тенденция развития налоговых взаимоотношений «бизнес – государство», также актуальной она остается и для Республики Беларусь.

Для налоговых служб электронная подача отчетности облегчает нагрузку и снижает операционные издержки, такие как затраты на сбор, хранение и обработку налоговых деклараций. В свою очередь, боль-

шой массив информации позволяет использовать современные методы контроля и выявления недобросовестных налогоплательщиков, проводить аналитическую и стратегическую работу в сфере налогообложения. В то же время это повышает законопослушность граждан в налоговой сфере и экономит время. Электронное декларирование также обеспечивает расширение профилактических мер и консультирование в онлайн-режиме.

Для налогоплательщиков электронная процедура подачи налоговой отчетности не только экономит время, но и способствует сокращению ошибок при заполнении налоговых деклараций.

Обе стороны выигрывают от снижения потенциальных рисков коррупции, которые значительно выше при контактах предпринимателей с налоговиками.

Мировая практика разработала много эффективных электронных технологий, которые могут быть приняты на вооружение отечественными налоговыми службами.

В качестве положительного опыта можно отметить простой и понятный пошаговый, хорошо иллюстрированный интерфейс Федеральной налоговой службы Российской Федерации, позволяющий воспользоваться электронным сервисом для получения информации, уплаты налогов, создания с «нуля» собственного бизнеса и др.

Интересны механизмы оказания налоговых услуг в электронном пространстве Казахстана: электронная книга жалоб, электронные счета-фактуры и т. п. В любом случае при заимствовании следует учитывать два новых для Беларуси подхода:

- взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиком на основе концепции «налоговых услуг»;
- введение новых форм оказания услуг на научной основе: проведение опросов на удовлетворенность налоговыми услугами всех сторон, как бизнеса, так и налогового органа.

Очевидно, необходимо отметить те недостатки, которые могут затруднить развитие электронных технологий в Республике Беларусь.

Основной проблемой, на наш взгляд, представляется отсутствие Единого (едино-

образного) электронного сервиса (электронного правительства), обслуживающего всю систему государственных услуг и ориентированного на обратную взаимосвязь с потребителем этих услуг. Идентификационный номер плательщика не используется государственными органами в качестве уникального идентификатора для получения информации из баз данных и при обмене информацией.

Часто (например, в налоговой сфере – информационные порталы МНС, ФСЗН, Белгосстраха) электронные сервисы созданы на самостоятельной базе, не взаимодействуют, обладают различными интерфейсами, для пользования ими применяются различные способы подключения, т. е. они обладают практически полной автономностью и продолжают развиваться не навстречу друг другу, а в разных направлениях. Такой подход является тупиковым, он не только затрудняет функционирование бизнеса, но и увеличивает расходы государства на развитие электронных технологий обособленных невзаимосвязанных структур.

В связи с этим требуется программа электронного правительства, имеющая одну общую систему с едиными подходами в процедурах регистрации и доступа, единый подход в идентификации пользователя с возможными ответвлениями по разным направлениям с учетом специфики оказываемых услуг.

Частной технической проблемой, непосредственно влияющей на легкость ведения бизнеса, является недостаточность мощностей, имеющихся в распоряжении налоговых органов, по оказанию электронных услуг. Загруженность серверов в отчетный период не позволяет в полной мере популяризовать электронные услуги и создает сложности для субъектов, имеющих к ним доступ.

В настоящее время имеются также проблемы в части налогового администрирования, выраженные в неполной удовлетворенности налогоплательщиков качеством оказания налоговых услуг и недостаточной информированностью населения по вопросам налогового законодательства и исполнения налоговых обязательств.

В связи с этим возникает необходимость ориентации на повышение:

- *информированности общества в налоговых вопросах*: для достижения желаемых результатов от принимаемых мер и формирования позитивного имиджа налоговой службы необходимо изменение налогового сознания, придание социально значимого статуса работнику налоговой службы (в том числе и за счет повышения мотивации и улучшения качества образования), постоянное взаимодействие с населением через СМИ, семинары, «круглые столы», издание информационной литературы, введение основ налогообложения в общеобразовательной школе;

- *качества предоставляемых налоговых услуг на основе*: создания и внедрения стандартов государственных услуг в области налогообложения; увеличения количества электронных налоговых услуг, перехода к взаимодействию налоговых органов с плательщиками через создание Центров приема и обработки информации по обслуживанию налогоплательщиков. Качество предоставляемых налоговых услуг должно соответствовать международным стандартам.

#### ***Налоговые льготы и преференции как разновидность налоговых расходов в структуре налоговых систем современных экономик***

Под налоговыми льготами, как правило, понимаются преимущества, которые получает определенная группа налогоплательщиков по отношению к остальным (Киреева, 2015). Эти преимущества могут обеспечиваться снижением налоговых ставок, сужением налоговой базы, использованием специальных режимов налогообложения, что позволяет субъектам хозяйствования, имеющим право на льготы, получить дополнительные источники финансирования деятельности, минуя перераспределение таких средств через бюджет.

Включение в налоговую систему льгот и преференций является средством реализации налогами их регулирующей функции. Предполагается, что при разработке системы льгот государство определяет те области, которые оно считает значимыми для социально-экономического развития, и посредством создания специальных условий в эти сферы привлекаются дополнительные

инвестиции, которые бы при прочих равных условиях находили иные более предпочтительные с экономической точки зрения направления финансирования.

Также посредством льгот государство дает сигнал к корректировке поведения налогоплательщиков с целью более активно вовлечения их в определенные сферы.

Таким образом, введение в систему любой льготы должно сопровождаться ясными аргументами экономического или социального характера. При этом при предоставлении налоговых льгот и освобождений может иметь место совокупность эффектов различной направленности, как прямых, так и косвенных, формирующихся как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе (Киреева, 2014).

В частности, к категории прямых эффектов относится очевидное сокращение налоговых доходов бюджета за счет выпадения определенной суммы потенциального налогового дохода, который был бы получен в случае отсутствия льгот. Безусловно, такое выпадение окажет влияние на степень финансирования определенного объема социальных программ.

С другой стороны, возникает дополнительное самофинансирование за счет оставшихся в распоряжении потенциальных налогоплательщиков денежных средств.

Особой проблемой является то, что достаточно часто трудно установить строгое соответствие между налоговой льготой и целями социально-экономической политики, на которые она направлена. Например, для достижения той или иной цели применяется комплекс мер, а одна и та же мера может служить разным задачам.

Такого рода проблемы – общепризнаны в мировой практике. Исследователи отмечают, что во многих случаях потери доходов бюджета в связи с использованием налоговых льгот и освобождений не компенсируются выгодами для общества, создаваемыми данными льготами. Это может объясняться недостаточной адресностью налоговых льгот и освобождений (в том числе социально ориентированных), отступлением от соблюдения основных качественных характеристик налоговой системы (нейтральность, справедливость, эффектив-

ность, которая включает также простоту администрирования и исполнения законодательства), другими искажениями в связи с применением налоговых льгот.

Налоговые льготы и освобождения значительно усложняют налоговое администрирование и исполнение требований налогового законодательства. Существование налоговых льгот формирует условия для злоупотреблений. Как правило, от налогоплательщиков, претендующих на применение льгот и освобождений, требуется соответствующее документальное подтверждение.

В то же время программы прямых бюджетных расходов администрируются специализированными ведомствами и подконтрольны обществу, поскольку утверждение бюджета и мониторинг его исполнения осуществляются парламентом.

Предоставление налоговых льгот и освобождений напрямую не влечет расходования бюджетных средств, однако оно снижает доходы бюджета, которые, если бы были получены, могли направляться на решение тех же социально-экономических задач, что и предоставление налоговых льгот. Поэтому налоговые льготы и освобождения в некотором смысле аналогичны бюджетным расходам и, следовательно, должны подвергаться столь же тщательной проверке с точки зрения их прозрачности и эффективности.

Вместе с тем использование субъектами права на льготу, за исключением прямо установленных законодательством случаев применения льгот в ответ на определенные виды расходов, с точки зрения направления использования сэкономленных средств, неконтролируемо. Одновременно налоговые льготы имеют целью решение проблем финансирования множества программ со своими целями и задачами (например, в области защиты окружающей среды, строительства дорог, образования, здравоохранения и др.). Все эти программы требуют экспертизы, на которую у налоговой администрации часто не хватает компетенции, времени и сил. При этом для нормального функционирования налоговой системы важно, чтобы налоговые органы не были перегружены администрированием фактически субсидий (или трансфертов), предоставляемых

через систему льгот налоговой системы, что может поставить под удар их основную задачу, которая состоит в сборе доходов.

Концепция учета льгот как *налоговых расходов бюджета*, заключающаяся в идентификации выпадающих в связи с применением налоговых льгот доходов бюджета, в качестве так называемых налоговых расходов, и включение их в бюджетный процесс наряду с обычными расходами бюджета отвечает задаче поиска компромисса при выборе инструмента стимулирования между льготированием и прямым бюджетным субсидированием, а также обеспечивает анализ и оценку эффективности льготирования.

Следует отметить, что общепринятого определения понятия «налоговые расходы» не существует. Так, согласно одному из подходов, то или иное положение налогового законодательства можно причислить к налоговым расходам, если для него соблюдаются два условия:

- в налоговом законодательстве существует общее правило, в отношении которого рассматриваемое положение является исключением;
- возможно сформулировать расходную программу, которая достигала бы тех же целей, что и рассматриваемое положение налогового законодательства.

При этом страны, применяющие концепцию налоговых расходов бюджета, а также международные организации часто вкладывают в понятие налоговых расходов разные характерные признаки. Тем не менее на основе анализа используемых определений можно выделить общие признаки налоговых расходов, которые важны для понимания целей их учета и оценки.

В «Руководстве по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере», разработанном и опубликованном Международным валютным фондом в 2001 г., налоговые расходы определяются следующим образом:

«Налоговые расходы – это льготы или освобождения относительно «стандартной» структуры налогов, которые ведут к снижению величины собираемых государством доходов, и, поскольку цели государственной политики могли бы быть достигнуты альтернативным способом через предостав-

ление субсидий или производство иных прямых расходов, льготы рассматриваются как эквивалент бюджетных расходов»<sup>2</sup>.

Это одно из наиболее полных определений, раскрывающее как суть налоговых расходов, так и способ их оценки через расчет отклонений от базовой структуры налоговой системы<sup>3</sup>. Также это определение указывает на то, что налоговые расходы являются альтернативой прямым государственным расходам (или субсидиям)<sup>4</sup>.

Таким образом, налоговые расходы представляют собой не просто упущенные доходы государства, а те доходы, от которых государство отказалось для достижения определенных целей социально-экономической политики, т. е. это фактически *финансовая помощь правительства*, предоставляемая в рамках налоговой системы. Этот аргумент лежит в основе подхода, согласно которому предоставление той или иной налоговой льготы не относится к налоговым расходам, если *не может быть заменено расходами бюджета на эквивалентных (сопоставимых) условиях*. Исходя из указанного подхода, процесс выделения налоговых расходов должен быть двухступенчатым: на первой стадии определяются налоговые льготы как отступления от базовой (нормативной) структуры налоговой системы, на второй – устанавливается возможность предоставить такие льготы через программы прямых расходов.

Концепция налоговых расходов является не просто теоретической конструкцией, она имеет широкую практику применения. Анализ этой практики позволяет использовать ее в бюджетном процессе Республики Беларусь для повышения эффективности налоговой системы. Процесс внедрения элементов концепции налоговых расходов предполагает обязательную

<sup>2</sup> Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001.

<sup>3</sup> Авторами разработана базовая структура действующей системы налогообложения, которая представлена в Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь и получила одобрение.

<sup>4</sup> «Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» (МВФ, 2007) содержит другое, менее емкое определение налоговых расходов: «Налоговые расходы представляют собой доходы, упущенные в результате действия отдельных положений налогового законодательства».



оценку результативности налоговых мероприятий. Для такой оценки требуется изучить все возможные эффекты, связанные с применением налоговой льготы.

***Льготы в налоговой системе Республики Беларусь. Перспективы использования концепции налоговых расходов***

В соответствии с Налоговым Кодексом Республики Беларусь, «налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные настоящим Кодексом и иными актами налогового законодательства, а также международными договорами Республики Беларусь, таможенным законодательством Таможенного союза и (или) законами о таможенном регулировании в Республике Беларусь преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) либо уплачивать их в меньшем размере»<sup>5</sup>.

Действующее законодательство о налогах и сборах не позволяет сделать четкий вывод о том, какие положения законодатель относит к категории налоговой льготы. Подробное изучение налоговых норм Республики Беларусь позволило выявить два применяемых подхода: содержательный и формальный.

В рамках содержательного подхода закрепляется обобщенное понимание льготы как некоего преимущества для отдельных категорий плательщиков перед другими, при этом результаты такого преимущества приводят к уменьшению налоговой нагрузки.

В основе формального подхода к налоговым льготам лежит **прямая квалификация** в Налоговом кодексе или ином законодательном и нормативно-правовом акте того или иного положения как налоговой льготы. В результате возникает вопрос квалификации отдельных положений законодательства как льгот для проведения оценки специфики налоговой системы.

Таким образом, законодатель, по сути, трансформирует налоговые льготы, определенным образом встраивая их в любые используемые им при установлении отдельных налогов конструкции, характеризующие отдельные элементы налога. Такая многовариантность не позволяет сформулировать какой-либо единый правовой режим налоговой льготы, поскольку каждая «встроенная» форма приобретает свойства соответствующего элемента налога. Все это также затрудняет анализ льготной составляющей налоговой системы.

Фактический учет применяемых льгот и преференций осуществляется Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь посредством обработки деклараций, предоставляемых субъектами хозяйствования.

Динамика использования предоставленных налоговых льгот плательщиками в Беларуси позволяет оценить перспективы применения концепции налоговых расходов в нашей стране. Тенденция демонстрирует увеличение общего количества плательщиков, использующих налоговые льготы. Если в 2005 г. льготами пользовалось только 31 224 субъекта, то в 2013 г. уже 72 843<sup>6</sup>.

Наиболее распространенными среди плательщиков являются льготы по НДС, имущественным налогам, налогу на прибыль, единому налогу с индивидуальных предпринимателей. Вместе с тем, в связи с введением специальных режимов налогообложения и предусмотренных в этих режимах льгот, возрастает доля плательщиков, пользующихся указанными режимами, и, соответственно, удельный вес плательщиков, применяющих предусмотренные в них льготы, при одновременном снижении удельного веса плательщиков, применяющих льготы по налогам, входящим в общий режим налогообложения. Так, в 2008 г. наблюдался значительный рост (почти в 2 раза) общего числа плательщиков, использующих налоговые льготы, в основном за счет субъектов, получающих льготы по единому налогу с индивидуальных предпринимателей и физических лиц. Доля платель-

<sup>5</sup> Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть): Закон Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-9: с изм. и доп.: текст по состоянию на 31.12.2013 г. Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс]. ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2014.

<sup>6</sup> Аналитические данные представлены из ведомственной отчетности «Итоги работы МНС Республики Беларусь за 2019–2014 гг.».

щиков, воспользовавшихся льготами по НДС, колеблется от 69,8% в 2005 г. до 27,68% в 2013 г. Льготы по налогу на прибыль применяли от 10,26% общего числа плательщиков, использовавших налоговые льготы в 2005 г., до 9,43% – в 2013 г. (Киреева, 2015).

Анализ показал, что, в целом, темпы роста суммарного размера льгот несколько превышают темпы роста количества плательщиков, пользующихся льготами (рис. 1).

Наибольший объем льгот в стоимостном выражении в 2005–2013 гг. приходится на налог на прибыль. Сумма налога на прибыль, оставшаяся в распоряжении плательщика в результате льготного налогообложения за период с 2005 по 2013 г., составила более 13 трлн руб., при этом ее удельный вес в общем объеме льгот вырос от 19,78% в 2005 г. до 69,95% в 2011 г. За счет отмены наиболее существенной инвестиционной льготы по налогу на прибыль этот показатель сократился в 2012 г. до 43,9%, а в 2013 г. – до 38,61%.

Следует отметить, что за 2011 г. накопленная сумма налога на прибыль, оставшаяся в распоряжении плательщиков, удвоилась по сравнению с суммой, образовавшаяся за 2005–2010 гг. В среднем на одного плательщика, применившего льготы по налогу на прибыль, приходилось 98,1

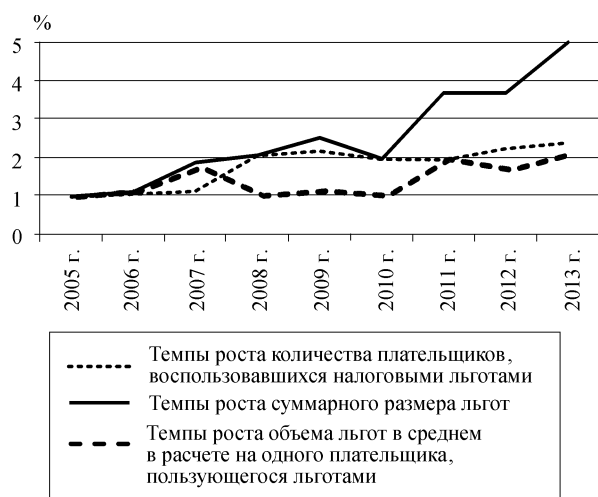


Рис. 1. Темпы роста суммарного размера льгот и количества плательщиков, использовавших налоговые льготы, 2005–2013 гг. (в сравнении с 2005 г.).

Источник. Построено по данным Отчетов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь за 2005–2013 гг.

млн руб. в 2005 г., 550,58 млн руб. – в 2011 г. и 437,93 млн руб. – в 2013 г.

Большим объемом льгот, которыми воспользовались плательщики налогов, характеризуются также земельный налог и налог на недвижимость. Сумма земельного налога, оставшегося в распоряжении субъектов хозяйствования, составила за весь период 7,5 трлн руб.

Если говорить о налоге на недвижимость, то здесь при сокращении количества налогоплательщиков, применяющих льготы, наблюдается некоторый рост объема остающихся в распоряжении плательщика сумм налога. При этом доля льгот по налогу на недвижимость в общем объеме предоставленных плательщикам преференций составляла 28,04% в 2005 г., а по итогам 2013 г. – 38,3%.

Что касается НДС, то здесь, по статистике, при значительном количестве субъектов, применяющих льготы, доля высвободившихся средств в общем объеме учитываемых налоговыми органами преференций составляет лишь 2–5 % в зависимости от периода. Следует отметить, что фактический объем предоставленной плательщикам льготы по НДС может существенно отличаться от приведенной суммы за счет отсутствия единой методологии учета налоговыми органами указанных льгот.

Неустойчивость приведенных выше тенденций косвенно свидетельствует об отсутствии целенаправленной политики предоставления налоговых льгот и оценки последствий их применения.

Если говорить об идентификации видов налогового стимулирования, то следует констатировать, что не все виды и формы льгот учитываются налоговыми органами Республики Беларусь. Так, в отчетах не отражаются исключения из объекта обложения по всем налоговым платежам, применение ставки 0% по НДС, амортизационная премия и инвестиционный вычет по налогу на прибыль и др.

Налоговые льготы сами по себе противоречат некоторым принципам налогообложения, усложняя налоговую систему и повышая затраты на их администрирование и контроль. Следовательно, при широком охвате плательщиков преференциями

и большом объеме предоставляемых льгот, возможно, более эффективным был бы отказ от некоторых льгот при одновременном снижении ставок по определенным налогам. Необходимость упрощения налогообложения посредством пересмотра количества предоставляемых налоговых льгот подтверждается также динамикой расчетных показателей налоговой нагрузки на организации (рис. 2).

При общей тенденции снижения налоговой нагрузки на экономику наблюда-



Рис. 2. Показатели налоговой нагрузки, рассчитанные как отношение налоговых платежей от организаций, контролируемых налоговыми органами, к объему выручки по экономике.

Источник. Построено по данным Отчетов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь за 2005–2013 гг.

ется рост объема предоставляемых налоговых льгот. При этом бюджет теряет от 8 до 12% налоговых поступлений ежегодно, хотя это составляет не более 1,47 п.п. налоговой нагрузки.

Для оценки эффективности налоговых льгот в Республике Беларусь в ходе данного исследования они были условно разделены на несколько групп по наиболее важным приоритетным направлениям экономического развития (см. табл.). Как видно, наибольшим объемом характеризуются социальные льготы, затем инвестиционные (в том числе отраслевые) и инновационные льготы; наименьшим – экологические льготы. Вместе с тем качество налоговой статистики не позволяет делать выводы о необходимости переориентации льгот.

Анализ налоговой статистики показал наличие широкого круга различных преференций и недостаточность данных по секторам экономики. На наш взгляд, в процедуре включения в налоговое законодательство новой льготы должна участвовать заинтересованная сторона, которая будет рассчитывать эффективность налогового решения. Указанные расчеты следует осуществлять в разрезе совокупности эффективностей (экономической, социальной, экологической и бюджетной) на основании специальной инструкции. В основу целесообразно положить расчет эффективности инвестиционных проектов, основанный на международных стандартах ЮНИДО, который применяется при разработках бизнес-планов.

Следует отметить, что Министерство финансов осуществляет минимальные расчеты налоговой льготы на этапе ее обсуж-

Таблица

**Группировка льгот, предоставленных в 2010–2013 гг., млн руб.**

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Объем социальных налоговых льгот	647 242,2	435 240,2	797 051,8	1 117 901,0
Объем инвестиционных льгот	945 551,7	3 779 367,4	1 735 207,5	2 392 773,1
Объем инновационных льгот	218 640,3	447 394,7	339 161,3	646 659,9
Объем льгот для стимулирования отраслевой инфраструктуры (с/х, венчуры, специализированные учреждения образования и др.)	194 935,7	150 463,0	348 330,6	410 114,4
Стимулирование развития регионов	161 811,0	177 365,3	770 485,6	703 513,5
Объем экологических и природоохранных льгот	73 328,9	93 355,8	237 415,2	387 299,7

Источник. Рассчитано по данным Отчетов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь за 2005–2013 гг.

дения. При этом в пояснительных записках к проекту бюджета часто присутствуют оценки влияния на доходную базу бюджета не действующих налоговых льгот и освобождений, а изменений налогового законодательства.

Вместе с тем после включения налоговой льготы в налоговое законодательство заинтересованные структуры не осуществляют мониторинг, не предоставляют отчет об эффективности, а значит, и не отвечают за результаты потери обществом части доходов.

Как отмечалось выше, предоставление налоговых льгот и освобождений имеет не только прямой эффект, выражающийся в сокращении налоговых доходов бюджета, но и косвенные эффекты, связанные, в частности, с изменением поведения налогоплательщиков. При введении в действие или отмене того или иного положения налогового законодательства поведение налогоплательщиков может измениться таким образом, что затронет сферу действия других мер налоговой политики. Соответственно, необходимым условием качественного анализа и построения эффективной налоговой системы должен стать мораторий на новые налоговые инструменты за исключением обоснованных с применением модели налоговых расходов.

#### ***Модель внедрения концепции налоговых расходов в бюджетном и налоговом процессе в Республике Беларусь***

Анализ показывает, что налоговое законодательство Республики Беларусь содержит значительное число положений, предоставляющих налоговые льготы и освобождения по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, социальным платежам и налогу на добавленную стоимость. При этом в последние годы наметилась тенденция к расширению практики предоставления налоговых льгот и освобождений.

Доступные источники информации не позволяют получить количественную оценку для значительного числа статей налоговых расходов и смешанных статей. Существующие формы статистической налоговой отчетности не предоставляют полной

информации о потерях доходов бюджета при использовании налоговых льгот и освобождений.

Исходя из целей формирования информации о налоговых расходах бюджета, функции по количественной оценке налоговых расходов, составлению и публикации отчетности по налоговым расходам целесообразно возложить на ведомства, явившиеся инициаторами применения налоговых льгот, а по структурным составляющим базовой налоговой структуры – на Министерство финансов по согласованию с Министерством по налогам и сборам.

Для получения полной информации о налоговых расходах бюджета с целью принятия обоснованных решений в сфере социально-экономической, бюджетной и налоговой политики МНС Республики Беларусь следует сформировать базу данных, содержащую необходимые для количественной оценки налоговых расходов сведения с достаточной степенью детализации в классификации, соответствующей разделению норм налогового законодательства. До окончания формирования специальной базы данных налоговые расходы могут оцениваться МНС на основе данных налоговых деклараций. Информацию о налоговых расходах необходимо принимать во внимание при разработке, утверждении и исполнении бюджета.

Следует отметить, что многие страны, в том числе использующие концепцию налоговых расходов бюджета в течение достаточно длительного периода времени (например, Германия и США), не интегрируют данные о налоговых расходах в бюджетный процесс. Вероятно, на начальном этапе применения концепции налоговых расходов бюджета на практике полная интеграция данных о налоговых расходах в бюджетный процесс не является целесообразной. В то же время на стадии утверждения бюджета информация о налоговых расходах должна быть включена в состав документов и материалов, сопровождающих проект бюджета. В рамках исполнения бюджета налоговые расходы следует подвергать столь же тщательному контролю, как и прямые расходы, включая процедуры оценки их эффективности и результативности. Дан-

ные о налоговых расходах также целесообразно включать в отчеты об исполнении бюджета.

По стадиям цикла налогового регулирования оценка эффективности должна производиться на этапах: планирования, внедрения мер и инструментов налогового регулирования; функционирования внедренных мер и инструментов; отмены мер и инструментов налогового регулирования.

При подготовке налоговой льготы обязательно подлежат оценке:

- бюджетная эффективность, посредством которой оценивается влияние налоговых льгот на формирование доходов бюджета. При расчете бюджетной эффективности в расчет принимается то обстоятельство, что льготы в первые годы в значительном ряде случаев их применения будут иметь отрицательную бюджетную эффективность, поскольку представляют собой фактически налоговые расходы бюджета. Окупаемость льгот для бюджета наступает через определенный промежуток времени благодаря расширению налоговой базы в результате внедрения мероприятий, профинансированных за счет использования плательщиком налоговых льгот. Соответственно, необходим расчет срока окупаемости льготы на основании стандартной концепции NPV;

- социальная эффективность, посредством которой оценивается влияние последствий применения налоговых льгот на социальную сферу. Способы оценки таких последствий отличаются в зависимости от вида льгот, их направления и категории плательщиков, для которых они предоставляются. Если это льгота для физических лиц, то социальная эффективность измеряется увеличением располагаемого дохода населения, ростом уровня защищенности для незащищенных слоев населения и другими показателями в зависимости от вида льготы;

- экономическая эффективность, посредством которой оценивается влияние использования налоговых льгот на хозяйственную деятельность организации или физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем (экономическая эффективность на микроуровне); на дина-

мику основных социально-экономических показателей развития отдельных видов деятельности, отраслей и регионов (экономическая эффективность мезоуровня); на развитие экономики в целом (экономическая эффективность макроуровня).

Рекомендуется следующий алгоритм действий по организации и внедрению налоговой льготы в бюджетный процесс:

I – подготовительный этап, в ходе которого на уровне государственных органов, общественных организаций и органов местного самоуправления, иных заинтересованных сторон осуществляется подготовка перечня целевых задач государственного управления, а также предварительный анализ возможностей налогообложения для обеспечения выполнения целевого задания, включая первоначальный сбор и обработку информации о потенциальных льготах и предпочтениях;

II – разработка мер и инструментов налогового регулирования, прогнозирование и оценка возможных последствий от их внедрения и передача комплекта документов подразделениям Министерства финансов для предварительной экспертизы;

III – предварительная экспертиза предложений подразделениями Министерства финансов, направленная на контроль предложенного расчета эффективности отдельных мер налогового регулирования, установление конкретного срока действия льготы и определение условий прекращения льготы и возврата недополученных бюджетом сумм налогов в результате использования неэффективной льготы;

IV – возврат документов по результатам экспертизы заинтересованному ведомству, которое определяется Министерством финансов с учетом специфики предложенной льготы и необходимости мониторинга ее внедрения;

V – обеспечение разработки заинтересованным ведомством полного технико-экономического обоснования льготы с расчетом результатов ее внедрения и создание им набора статистических форм, гарантирующих качественный мониторинг результатов льготирования;

VI – передача готового комплекта документов в Министерство финансов. Мин-

фин включает новую льготу в комплект документов для рассмотрения на бюджетной комиссии с отражением в составе бюджета выпадающих доходов, соответствующих сумме отрицательных налогов;

VII – ежегодное обеспечение заинтересованным министерством отчетности о мониторинге льготы и уровне ее эффективности в случае включения налоговой льготы или преференции в законодательство;

VIII – анализ имеющихся льгот на предмет их эффективности и принятие решений о возможности их дальнейшего использования в процессе бюджетного планирования на следующий год.

Для обеспечения процесса учета и оценки налоговых расходов чрезвычайно актуальными являются:

- кодирование каждой новой льготы с максимальной детализацией;
- доработка программного продукта, обеспечивающего налоговую статистику, для предоставления заинтересованным лицам полного объема информации о выпадениях налогового дохода, а также о потенциальной налоговой базе, исключенной из налогообложения в связи с конкретной льготой.

Заинтересованное в получении налоговой льготы министерство (ведомство) осуществляет мониторинг налогового инструмента в следующем порядке:

- на первом этапе производятся инвентаризация и составление реестров предоставленных и фактически использованных плательщиками налоговых льгот, находящихся в сфере ответственности ведомства;
- на втором этапе на основе полученных из МНС данных производится оценка недополученных доходов бюджета по предоставленным налоговым льготам и дополнительных расходов, связанных с их администрированием;
- на третьем этапе определяется бюджетная, социальная и экономическая эффективность по каждому виду предоставленных налоговых льгот на трех уровнях (микро-, мезо- и макро-);
- на четвертом этапе проводятся анализ полученных результатов, признание

эффекта от применения налоговой льготы удовлетворительным (достаточным) или неудовлетворительным (недостаточным), разрабатываются предложения по сохранению, корректировке или отмене налоговых льгот по местным налогам.

Для повышения эффективности подготовительного этапа организации налогового регулирования в Республике Беларусь считаем целесообразным предложить использование широкого круга научных методов и способов оценки эластичности социально-экономических процессов к изменению параметров налогообложения: методы корреляционно-регрессионного анализа, экспертный метод, графический, методы факторного анализа и др.

Применение указанных рекомендаций повысит качество планирования системы мер и инструментов налогового регулирования, позволит корректно определить его направления, цели и объекты, а также модели реализации регулирующего воздействия.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

**Киреева Е.Ф.** 2014. Приоритеты национального развития в налоговых льготах: практика применения в Таможенном союзе. *Научные труды Белорусского государственного экономического университета: юбил. сб.* Минск: БГЭУ. Вып. 6. С. 151–158.

**Kireyeva E.F.** 2014. *Prioritety natsional'nogo razvitiia v nalogovykh l'gotakh: praktika primeneniia v Tamozhennom soiuze.* [Priorities of national development in tax privileges: practice of application in the Customs union]. *Nauchnye trudy Belorusskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta: iubil. sb.* Minsk: BGEU. Issue 6. P. 151–158.

**Киреева Е.Ф.** 2015. Проблемы институционального обеспечения налогообложения как основы формирования благоприятного предпринимательского климата. *Академический вестник ТГАМЭУП.* № 2. С. 172–179.

**Kireyeva E.F.** 2015. *Problemy institutsional'nogo obespecheniia nalogooblozheniia kak osnovy formirovaniia blagopriatnogo predprinimatel'skogo klimata.* [Problems of institutional providing taxation as bases of formation of favorable enterprise climate]. *Akademicheskii vestnik TGAMEUP.* No 2. P. 172–179.

## NATIONAL TAX SYSTEM: TRENDS AND PROSPECTS OF MODERNIZATION

Alena Kireyeva, Irina Loukianova<sup>1</sup>

*Authors affiliation:* <sup>1</sup> Belarus State Economic University (Minsk, Belarus).

*Corresponding author:* Alena Kireyeva (Kireeva-e@yandex.ru).

**ABSTRACT.** The article discusses approaches to the improvement and modernization of the national tax system and its institutional provision. Problems in the field are identified, and suggestions on improving tax administration are made. Analyzed is experience of applying the concept of tax expenditures in budget and tax legislation of the modern states. The comparative analysis of tax privileges and preferences in the Republic of Belarus is made. Special attention is drawn to the research of assessment of efficiency of tax privileges as tax expenditures of the budget. Recommendations concerning a possible application of tax expenditures model in Belarus are made.

**KEYWORDS:** tax system, tax administration, tax privileges and preferences, tax expenditures.

**JEL-code:** E63, H21, H61.



*Материал поступил 25.03.2015 г.*