

## НАЛОГОВАЯ РЕФОРМА: НЕОБХОДИМОСТЬ, ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ И МЕРЫ ПО ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

Е.Ф. Киреева\*

Рассматриваются сущность налоговых реформ и их необходимость на современном этапе. Исследуются мировые тенденции проведения реформ национальных налоговых систем стран – членов Европейского союза. Определены основные направления и проблемные зоны в реформировании национальной налоговой системы. Обоснован сценарий налоговой реформы как механизма формирования и расширения рыночной среды для обеспечения долгосрочной макроэкономической стабильности. Особое внимание уделено институциональной реформе налогообложения, базирующейся на модернизации налогового процесса и повышении качества его правового обеспечения. Предложены направления институциональной реформы.

**Ключевые слова:** налоговая реформа, национальная налоговая система, социальные платежи, налоговое администрирование, институциональная реформа налогообложения.

**JEL-классификация:** E62, H25, H30.

*Материал поступил 30.08.2018 г.*

### *Необходимость и сущность налоговой реформы*

В текущем году происходит обновление Налогового кодекса в Республике Беларусь, на перспективу с 2021 г. определена задача разработки налоговой реформы. Изменения действующей налоговой системы Беларуси в большей или меньшей степени происходили в течение всего периода функционирования, однако не носили названия налоговой реформы. Мировой и отечественный опыт реформирования налоговых систем свидетельствует о том, что налоговая реформа предварительно должна оформиться в виде стратегии (концепции) ее осуществления. Государство самостоятельно или с учетом рекомендаций международных финансовых организаций определяет необходимость налоговой реформы. Чаще всего этому предшествуют смена политических или экономических реалий и другие экономические трансформации. Таким образом, налоговая стратегия реформирования налогообложения представляет собой осознанный, законодательно оформленный процесс, пред-

шествующий преобразованию национальной налоговой системы. Государство должно реально уяснить необходимость налоговой реформы, определить цель и основные механизмы (формы и инструменты) ее реализации. Стратегию налоговой реформы можно охарактеризовать «как научно обоснованную экономическую концепцию, определяющую роль и место налогообложения в стратегии государственного развития и соответствующую экономическому и социальному развитию общества. Налоговая реформа – это радикальная трансформация системы налогообложения в связи с объективными преобразованиями, структурными отраслевыми перестройками, изменениями направлений и объемов финансовых потоков, подтвержденных устойчивой динамикой основных макроэкономических показателей»<sup>1</sup>.

В мировой практике нет готового универсального сценария налоговой реформы

<sup>1</sup> Киреева Е.Ф. 2008. Налоговая реформа. Необходимость, основные направления и меры по их реализации. *Белорусский экономический журнал*. № 3. С. 26–34.

\* Киреева Елена Федоровна (kireeva@bseu.by), доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

для любого государства, так как каждая национальная экономика уникальна в определенных условиях и на различных этапах развития.

Современные налоговые реформы существенно отличаются от происходивших ранее в странах с переходной экономикой, где основным итогом являлось обеспечение естественного функционирования рыночной среды и бесперебойного насыщения государственного бюджета. На сегодняшний день основная идея налоговой реформы заключается в определении способности национальной экономики принять и реализовать «теоретическую концепцию нового структурирования налоговых процессов, совершенствования технологий сбора, обработки информации, ... готовность государственной системы следовать этим концептуальным установкам»<sup>2</sup>.

В условиях глобализации экономических рынков, цифровизации экономических процессов важным фактором налоговой реформы является не только адаптация налоговой системы, но и существенная модернизация всего налогового процесса, прежде всего это касается совершенствования налогового администрирования с учетом применения последних разработок в области IT-технологий, изменения налоговых отношений между государством и налогоплательщиками.

Также существенно и принципиально могут отличаться базовые условия налогообложения и те цели и задачи, которые ставит государство перед процессом модернизации национальной налоговой системы. Однако с учетом национальных особенностей можно и нужно пользоваться теми позитивными результатами, которые сформировались в виде тенденций применения системных налоговых реформ в различных странах.

### ***Современные налоговые реформы: направления и ориентация***

Основными идеологами современных налоговых реформ являются различные международные научно-исследовательские организации и союзы, а также наднацио-

нальные и межгосударственные органы интеграционных образований. И это не случайно, обладание большим массивом статистических и информационных ресурсов позволяет не только оценивать происходящие в экономике процессы и выявлять существующие тенденции, но и прогнозировать возможный результат налоговых преобразований.

Европейская экономическая комиссия (ЕЭК) является одним из лидеров среди организаций, разрабатывающих налоговые реформы и предложения по модернизации как национальных налоговых систем стран – членов ЕС, так и Объединенной Европы в целом. Европейский союз продолжает сталкиваться с последствиями последнего финансового кризиса, включая высокий уровень безработицы в некоторых государствах-членах, и значительным уровнем экономического и социального неравенства. В последнем обзоре 2017 г. «Налоговая политика в Европейском союзе»<sup>3</sup> сделан акцент на том, что налогообложение является безусловным фактором в создании более справедливой общественной среды. Социальное равенство и экономический рост непосредственно связаны друг с другом и одинаково важны для цивилизованной экономики.

В рамках мирового тренда цифровизации экономики традиционные бизнес-модели все больше и больше преобразуются на основе электронных платформ, что влечет опасность неустойчивости налоговой базы в случае неадаптации национальных налоговых систем к наступающей электронной экономике и ее новым формам. Налоговые системы должны соответствовать требованиям завтрашнего дня, чтобы гарантировать формирование доходной базы и быть достаточно гибкими в применении к новым формам злоупотреблений в сфере налогообложения.

Для проведения налоговых реформ и текущей модернизации национальных налоговых систем стран – участниц ЕС определены четыре приоритета, которые должна обеспечивать налоговая политика:

<sup>3</sup> Tax Policies in the European Union Survey, 2017. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/tax\\_policies\\_survey\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2017.pdf)

<sup>2</sup> Там же.

## Налоговая реформа: необходимость, основные направления и меры по их реализации

- привлечение инвестиций и упрощение правил игры для бизнеса;
- повышение занятости;
- обеспечение соблюдения налогового законодательства;
- сокращение социального неравенства.

Уровень налогообложения в определенной мере отражает социальный выбор каждого государства. В последнее время в экономической литературе можно достаточно часто встретить критические высказывания по поводу недостаточности до-

казательств воздействия высокой налоговой нагрузки на экономический рост (Acosta-Ormaechea, Yoo, 2012; McBride, 2012).

Если рассматривать общую тенденцию, можно отметить, что с 2010 г. налоговая нагрузка выросла в большинстве государств-членов. Однако уровень общего налогообложения значительно отличается в государствах-членах. Так, в 2016 г. налоговая нагрузка к ВВП варьировала между 46,4% в Дании и 23,3% в Ирландии (табл. 1).

Таблица 1

**Налоговая нагрузка (включая обязательные платежи в социальные фонды), % ВВП**

Страна	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Австрия	42,2	41,2	40,6	40,7	41,5	41,1	41,1	41,2	41,9	42,7	42,8	43,2	42,3
Бельгия	43,6	43,5	43,3	43,0	43,6	42,7	43,1	43,7	44,8	45,6	45,5	45,2	44,4
Болгария	31,7	30,5	29,9	31,6	30,7	27,2	26,0	25,3	26,7	28,2	28,4	29,1	29,0
Великобритания	33,1	33,5	33,7	33,8	34,7	32,4	33,5	34,2	33,3	33,2	32,7	33,1	33,7
Венгрия	36,9	36,5	36,4	39,4	39,4	38,9	37,2	36,6	38,3	37,9	38,1	38,8	39,3
Германия	37,0	37,0	37,3	37,4	37,7	38,0	36,7	37,2	37,8	38,2	38,2	38,4	39,0
Греция	30,5	31,9	31,0	31,8	31,8	30,8	32,0	33,6	35,5	35,5	35,7	36,6	38,8
Дания	46,4	48,0	46,5	46,4	44,8	45,0	45,0	45,0	45,8	46,3	48,9	46,5	46,4
Ирландия	29,6	30,0	31,4	30,8	29,0	28,1	27,8	28,0	28,3	28,7	29,0	23,4	23,3
Исландия	36,6	39,7	40,6	39,0	35,1	31,8	33,3	34,3	35,0	35,6	38,3	36,4	51,6
Испания	34,1	35,2	36,0	36,4	32,2	29,8	31,3	31,2	32,2	33,0	33,6	33,7	33,3
Италия	39,1	38,9	40,1	41,4	41,2	41,7	41,5	41,5	43,5	43,5	43,2	43,0	42,6
Кипр	29,5	31,4	32,1	36,1	34,8	31,8	31,9	31,9	31,6	31,6	33,4	33,2	33,6
Латвия	27,7	27,9	28,7	28,3	28,0	27,6	28,5	28,4	29,1	29,4	29,8	30,1	31,2
Литва	29,0	29,2	30,1	30,0	30,6	30,2	28,3	27,2	27,0	27,0	27,5	28,9	29,8
Люксембург	36,7	37,9	35,9	36,3	36,8	38,4	37,6	37,2	38,5	38,4	37,5	37,2	38,3
Мальта	30,1	31,6	32,0	32,8	32,1	32,4	31,9	32,2	32,4	32,7	32,6	32,1	32,7
Нидерланды	35,2	35,4	36,4	36,0	36,4	35,4	36,1	35,9	36,0	36,5	37,5	37,4	38,8
Норвегия	42,3	42,6	42,8	42,1	41,4	41,2	41,9	42,0	41,5	39,9	38,8	38,4	38,9
Польша	31,9	33,0	33,6	34,6	34,1	31,2	31,4	31,8	32,1	31,9	31,9	32,4	33,4
Португалия	30,1	30,8	31,3	31,8	31,7	29,9	30,4	32,3	31,8	34,1	34,2	34,4	34,4
Румыния	27,2	27,7	28,4	29,0	27,6	26,3	26,2	28,1	27,7	27,2	27,5	28,0	25,9
Словакия	31,6	31,3	29,2	29,1	29,0	28,8	28,0	28,5	28,2	30,1	31,0	32,1	32,2
Словения	37,4	38,0	37,6	37,1	36,6	36,4	37,1	36,7	37,1	36,7	36,4	36,6	36,6
Финляндия	41,8	42,1	42,2	41,5	41,2	40,9	40,8	42,0	42,7	43,6	43,8	43,9	44,1
Франция	42,1	42,7	43,1	42,6	42,5	41,9	42,1	43,3	44,5	45,3	45,6	45,6	45,6
Хорватия	36,4	36,2	36,8	37,1	36,8	36,4	35,9	35,2	35,9	36,4	36,6	37,1	37,8
Швеция	45,6	46,6	46,0	45,0	44,0	44,1	43,2	42,5	42,6	42,9	42,6	43,1	44,1
Эстония	31,2	30,0	30,5	31,3	31,4	34,9	33,3	31,5	31,7	31,6	32,6	33,7	34,5
EU-28	37,3	37,6	37,9	38,0	37,8	37,1	37,2	37,7	38,3	38,7	38,7	38,5	38,9
EA-19	38,0	38,2	38,7	38,8	38,4	38,0	37,9	38,5	39,5	40,0	40,1	40,0	40,1

Источник. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/tax\\_policies\\_survey\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2017.pdf)

В целом уровень налогообложения в ЕС выше по сравнению с другими странами с развитой экономикой: приблизительно на 12%, чем в США, и на 7%, чем в Японии. Также значительно выше, чем в Новой Зеландии (на 32,8%), Канаде (31,9%), Австралии (27,8% в 2014 г.) и Южной Корее (25,3%)<sup>4</sup>.

Структура национального налогообложения также существенно различается в государствах – членах ЕС. Например, Дания отличается самой высокой долей прямых налогов (65,8%). В Ирландии, Великобритании, Швеции, Мальте, а также Норвегии и Исландии доля прямого налогообложения составляет от 40 до 50% от всех бюджетных доходов. В противовес социальным платежам, которые значительно ниже в этих странах. В Дании это связано с особенностями организации социальной защиты: большинство социальных расходов финансируется из общего бюджета. В то же время Германия, Нидерланды и Франция сформировали налоговые системы, которые являются зеркальным отображением налоговой системы Дании: значительный уровень социальных платежей уравновешен низкой долей прямых налогов.

Для отдельных государств-членов (чаще к ним относятся позже вступившие в ЕС государства) характерны налоговые системы с высокой долей косвенного налогообложения. Многие из этих стран используют прямую (пропорциональную) ставку корпоративного подоходного налога, значительно сокращающую налоговые поступления от прямых налогов. Низкий уровень прямого налогообложения уравновешен более высоким уровнем косвенных налогов (например, Болгария (53,5%), Хорватия (52,4%) и Венгрия (48,4%)) или социальных платежей (Словакия (42,9%), Чешская Республика (42,3%) и Литва (40,0%)). Таким образом, национальная налоговая система существенно зависит от традиционной структуры экономики, сложившихся «экономических традиций» и предпочтений, которые независимо от про-

водимой единой политики ЕС и гармонизации налогообложения более консервативны и менее гибкие к происходящим процессам.

В то же время, несмотря на неоднородность национальных налоговых систем, можно проследить наиболее актуальные налоговые тренды в целом по ЕС (рис. 1).

В последние годы уровень налогообложения ЕС, несмотря на финансовый кризис, не претерпел кардинальных изменений. Доля налоговых поступлений от налогов на потребление, как и общая налоговая нагрузка, остались более или менее стабильными. С 2005 по 2010 год доля налогов на труд увеличивалась и уменьшалась в последующие пять лет, снова достигнув уровня 2005 г. Тенденция снижения налогообложения капитала характерна для 2005–2010 гг., впоследствии оно незначительно увеличилось. Колебания происходили на фоне следующих изменений налоговых ставок основных налогов:

- стандартная ставка индивидуального подоходного налога была в постоянном снижении до 2009 г., 2010 стал первым годом десятилетия, в течение которого большинство государств-членов повысили ставки подоходного налога. С тех пор они относительно стабильны;

- ставки корпоративного подоходного налога (налога на прибыль) постоянно снижались в Европейском союзе в течение



Рис. 1. Динамика уровня налогообложения основных налоговых платежей в целом по ЕС, % к ВВП

Источник. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf)

<sup>4</sup> Taxation Trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway Edition, 2017. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf)

двух десятилетий. Их уменьшение замедлилось после кризиса, но ускоряется в последние годы;

- стандартные ставки налога на добавленную стоимость во многих государствах-членах в послекризисные (2010–2013) годы росли, но с 2013 г. практически не меняются, хотя и сохраняются на более высоком уровне, чем в докризисные годы.

С учетом особенностей организации национальных налоговых систем и общих тенденций развития мировой экономики применяются различные варианты реформ, доступные государствам-членам, стремящимся улучшить свою систему налогообложения в таких направлениях, как стимулирование инвестиций, инноваций и расширение предпринимательской инициативы; превентивный подход фискальных ведомств к оцифровыванию экономики; потенциальные варианты налоговой реформы налогообложения труда (для государств-членов, сталкивающихся с демографическими проблемами и безработицей).

Основные меры по стимулированию инвестиций, инноваций и расширению предпринимательской инициативы через налоговую политику включают:

- снижение налоговой нагрузки на прибыль при ее реинвестировании через выпуск акций и прочих долговых ценных бумаг;
- применение механизмов ускоренной амортизации и инвестиционных вычетов;
- повышение эффективности налоговой системы путем равномерного распределения убытков (налоговая система, предусматривающая смещение потерь, может значительно стимулировать вложение капитала);
- ориентация налоговых льгот на стимулирование инноваций в частном секторе для молодых и малых компаний;
- предоставление налоговых льгот для бизнес-ангелов и инвестиций в венчурный капитал, направленный в инновационные стартапы и молодые малые предприятия;
- выбор в пользу налоговых льгот, имеющих потенциал для повышения реальных инвестиций. Множественность налоговых освобождений делает налоговую систему более сложной и слабо администрируемой, в связи с чем их конкретная направленность на привлечение инвестиций одновре-

менно и упрощает налоговую систему, и сокращает расходы на администрирование и неэффективные льготы.

Превентивный подход фискальных ведомств к оцифровыванию экономики предполагает:

- модернизацию налоговых администраций, направленную на упрощение соблюдения налогового законодательства и выполнение налоговых процедур, расширение использования цифровых услуг, электронную регистрацию налогоплательщиков, уплату и предоставление налоговой отчетности в онлайн режиме, сокращение бюрократизма для всех налогоплательщиков, и в первую очередь для малого и среднего бизнеса;

- сохранение стабильности налогового законодательства, упрощение и разъяснение применения принципов налогообложения в цифровой экономике; упрощение и улучшение сбора налогов при помощи возможностей электронных платформ и др.

Для государств-членов, сталкивающихся с демографическими проблемами и безработицей, потенциальные варианты налоговой реформы налогообложения труда могут включать:

- снижение налогов на труд путем переноса налогообложения на альтернативные налоговые базы. Так, с учетом необходимости выполнения бюджетных обязательств, возможно увеличение налоговых изъятий в области потребления, вредного воздействия на окружающую среду и ответственность, где налоговое бремя является сравнительно низким;

- сосредоточение предоставления налоговых льгот на малообеспеченных слоях и дискриминируемых с точки зрения занятости группах населения. Например, для лиц, сталкивающихся с самыми большими проблемами безработицы и сомнительными условиями работы, такими как молодые люди без опыта работы, пожилые граждане и лица, находящиеся в длительном поиске работы.

Направления реформирования для предотвращения налогового мошенничества, уклонения и предупреждения налоговых преступлений включают:

- расширение международного сотрудничества между налоговыми администрациями и создание гибкого правового поля,

обеспечивающего прозрачность налогового законодательства: автоматический обмен информацией, разделение анализа данных между странами, использование многосторонних средств управления и объединенный аудит транзакционных сделок;

- преобразование налоговых органов на современной цифровой платформе для борьбы с уклонением от уплаты налогов и налоговым мошенничеством;

- содействие добросовестным налогоплательщикам и формирование налоговой культуры, широкая просветительская кампания, направленная на создание положительного имиджа налоговых органов, поощрение и закрепление в обществе необходимости уплаты налогов как правила ведения бизнеса и стиля жизни гражданина.

Для государств-членов, сталкивающихся с серьезными проблемами в области социального неравенства, наряду с вышеперечисленными рекомендациями в области налогообложения труда предлагается ряд мер, направленных на обеспечение социальной справедливости путем применения и расширения прогрессивного подоходного налогообложения; введение налогов на роскошь; расширение и дифференциация налогов на недвижимость и др.

### ***Основные направления и проблемные зоны в реформировании национальной налоговой системы***

Налогообложение играет центральную роль в формировании справедливого общества и сильной экономики. Преобразования в налогообложении должны содействовать этому процессу. Рекомендации по модернизации налогообложения не могут быть статичными. Устойчивость налоговой системы постоянно подвергается воздействию новых угроз, к которым в современной жизни можно отнести глобализацию, оцифровывание экономических процессов, а также демографические проблемы и социальное неравенство.

Налогообложение – это механизм, позволяющий государству решать основные задачи: обеспечивать доходную часть бюджета и регулировать экономические процессы исходя из поставленной цели экономического развития.

Республика Беларусь обладает определенными резервами экономического роста, которые связаны с недостаточностью использования рыночных регуляторов. Для их активного применения необходимо выбрать такую модель экономического развития национальной экономики, которая бы позволила задействовать недоиспользованные в предыдущие годы факторы конкурентоспособности. Это прежде всего целенаправленные мероприятия в области налогообложения по снятию институциональных барьеров для расширения рынка на основе использования предпринимательского потенциала и структурной перестройки экономики. Государственное регулирование национальной экономики должно переключиться с финансирования приоритетных отраслей и компаний и поддержки их ускоренного роста на улучшение делового и инвестиционного климата, расширение конкурентной среды, поддержки институциональной инфраструктуры рынка.

Таким образом, сценарий налоговой реформы, исходя из тенденций либерализации экономических процессов и использования рыночных механизмов, можно определить как создание и расширение рыночной среды как основы долгосрочной макроэкономической стабильности. Государство не самоустраняется от влияния на экономику, а действует косвенным методом. То есть, налогообложение в этом случае остается основным инструментом воздействия государства на регулирование экономики, определения приоритетов социального и экономического развития.

Модернизация налогообложения определяется в двух направлениях:

1. Расширение предпринимательства как налоговой среды (расширение налоговой базы, увеличение количества плательщиков, улучшение налогового и бизнес-климата в целом).

2. Совершенствование системы государственного управления налогообложением (правовое обеспечение налогового процесса, направленное на создание эффективного и компактного государственного аппарата, внедрение новых управленческих технологий, улучшение административных процедур).

Налоговая нагрузка является одним из основных параметров налоговой системы. Динамика уровня централизации доходной части консолидированного бюджета Беларуси и бюджетных расходов демонстрирует устойчивую тенденцию снижения налоговой нагрузки при сохранении, а в отдельных периодах и увеличении бюджетных расходов (рис. 2).



Рис. 2. Динамика уровня централизации консолидированного бюджета Республики Беларусь, налоговых доходов и бюджетных расходов, %

Источник. URL: [http://www.minfin.gov.by/ru/budgetary\\_policy/analytical\\_reports/](http://www.minfin.gov.by/ru/budgetary_policy/analytical_reports/)

Несмотря на снижение налоговой нагрузки в целом, бизнес по-прежнему называет ее уровень как одно из существенных препятствий к осуществлению предпринимательской деятельности.

Параметры налогообложения представляют собой часть фискальной политики. Поэтому их определение нельзя рассматривать в отрыве от бюджета. Как ни парадоксально, но уменьшение бюджетных расходов представляет один из предпочтительных трендов снижения налогообложения. Развитие предпринимательства возможно за счет стабилизации и снижения бюджетной нагрузки к ВВП и совершенствования налогообложения, ориентированного на стабилизацию и экономический рост.

Второй аспект обеспечения предусмотренной налоговой реформы – это модернизация налоговой системы, изменения непосредственно тех форм и инструментария (системы налогов, сборов, пошлин, методик исчисления), которые позволяют реализовывать определенную налоговую политику. В целом на сегодняшний день сложившаяся налоговая система демонстрирует привычный европейский стандарт (рис. 3).

Основная проблема белорусской налоговой системы – ее структурная несбалансированность: чрезмерная нагрузка на заработную плату, неконкурентные для открытой экономики ставки НДС, значительный объем налоговых льгот, не всегда оправданная отраслевая дифференциация в налогообложении. Налоговая нагрузка на различные виды деятельности (без учета возмещения из бюджета и социальных платежей) варьирует от 0,6% к выручке от оказания финансовых и страховых услуг до 12% в сфере административных и вспомогательных услуг<sup>5</sup>. Такая отраслевая дифференциация в налогообложении нарушает принципы естественной

<sup>5</sup> О налоговой нагрузке на организации Республики Беларусь по итогам работы за 2017 год. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/nalog-nagruzka-na-organizacii-ru-2017/>



Рис. 3. Структура налоговой системы Республики Беларусь в 2016–2017 гг., %

Источник. URL: [http://www.minfin.gov.by/budgetary\\_policy/analytical\\_reports](http://www.minfin.gov.by/budgetary_policy/analytical_reports)

конкуренции, свидетельствует о неравенстве в налогообложении, в том числе и отдельных субъектов.

Во многом отраслевые и индивидуальные различия в уровнях налогообложения субъектов хозяйствования вызваны применением недостаточно обоснованного подхода к использованию налоговых льгот и преференций. Расширение налоговых льгот без всесторонней оценки их потенциального влияния на экономическую активность является угрозой макроэкономической стабильности. Один из наиболее целесообразных подходов, позволяющих обеспечить снижение налоговой нагрузки и равенство в налогообложении для всех субъектов, обеспечивается принципом «широкая налоговая база – низкая налоговая ставка».

В последние годы наметилась тенденция к уменьшению перечня налоговых льгот и освобождений по основным налогам (Киреева, Лукьянова, 2015). Была проделана серьезная работа по отмене и оптимизации существующих налоговых льгот. Но если для так называемых системных льгот тенденция благоприятная, то процедура введения и применения срочных налоговых преференций в соответствии со стимулирующими декретами и указами не так однозначна. Это касается как так называемых инвестиционных льгот по инвестиционным договорам и прочих (развитие малых городов и сельских поселений), так и других налоговых преференций, предоставляемых на основании указов. Несмотря на длительность действия декретов и указов, детальная оценка применения этих стимулирующих механизмов не проведена, как не проведен и детальный анализ того, насколько реально налоговые освобождения привели к увеличению притока инвестиций, активизации предпринимательской активности, увеличению количества субъектов, рабочих мест. На наш взгляд такая оценка, безусловно, необходима. Эти льготы практически являются индивидуальными преференциями, что противоречит принципу нейтральности и обязательности налоговой системы. В связи с этим существует необходимость включения в бюджетный процесс процедуры оценки налоговых льгот как недополученных доходов (расходов

бюджета), а также проведения на регулярной основе анализа применяемых льгот, оценки их эффективности, что позволит определить необходимость их продления или отмены.

### ***Изменение подходов к социальным платежам – введение в налоговую систему***

Обязательные страховые взносы в ФСЗН, не относимые по белорусскому законодательству к налоговым платежам, оказывают существенный налоговый пресс на предпринимательскую деятельность. Для сравнения: уровень налоговых доходов в ВВП составил в 2017 г. 25,0%, в том числе НДС – 8,8%, налог на прибыль – 2,8%, подоходный налог – 4,1%. Обязательные страховые взносы в ФСЗН – 11,8% к ВВП (формируют более 32% от общей фискальной нагрузки)<sup>6</sup>.

На сегодняшний день Беларусь попала в сложную ситуацию: государство должно обеспечивать социальные обязательства в условиях снижения численности трудоспособного населения. Неблагоприятная демографическая ситуация создает «движение по кругу»: с одной стороны, сокращение предпринимательски активного населения не позволяет сформировать доходную базу для социальных выплат, с другой – существенный уровень социальной нагрузки и отсутствие изменений в законодательстве тормозят предпринимательскую активность. В связи с этим значительная доля социальных платежей в расходах бизнеса настойчиво требует изменений. В настоящее время Беларусь – одно из государств в мире, где ставки социальных налогов самые высокие, в том числе и в сравнении с партнерами по ЕАЭС (рис. 4).

Рост налоговой нагрузки на труд не соответствует мировым тенденциям. Хотя, как можно наблюдать при анализе налоговых систем различных государств, структура их может отличаться разнообразием, с перекосом в сторону как прямого налогообложения, так и социальных платежей. Но наряду с этим законодательство и администрирование всех фискальных платежей для повышения их эффективности и упроще-

<sup>6</sup> Аналитические доклады «О состоянии государственных финансов Республики Беларусь». URL: [http://www.minfin.gov.by/budgetary\\_policy/analytical\\_reports](http://www.minfin.gov.by/budgetary_policy/analytical_reports)



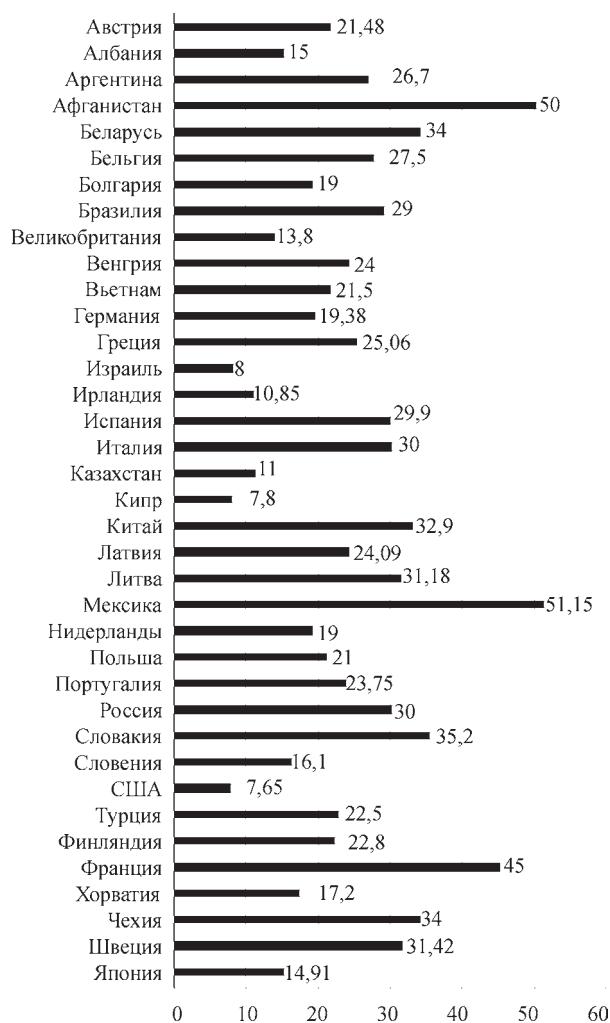


Рис. 4. Ставки социальных платежей в различных странах в 2017 г., %

Источник. URL: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf)

ния ведения бизнеса должно базироваться на единых принципах и соответствовать общей идее налоговой реформы.

Изменений, направленных на улучшение системы социальных взносов, в Беларуси практически не проводилось. Инерционность процессов реформирования социальных платежей не позволяет рассчитывать на снижение фискальной нагрузки. В этом случае обеспечение социальной стабильности путем сохранения традиционной пенсионной системы может оказать в перспективе негативное воздействие на финансовую стабильность.

Существенными недостатками функционирующей в Беларуси системы обязательных социальных платежей и взносов являются: неэффективное администрирование,

сложное законодательство, трудности в оформлении и заполнении документов, отсутствие оперативного управления полученными доходами.

В этом случае наиболее целесообразной представляется модернизация социальных платежей в форме социального налога и передачи его администрирования налоговым органам на основе общего налогового законодательства.

### **Институциональная реформа налогообложения**

Следующее направление налоговой реформы, которое позволит обеспечить макроэкономическую стабильность, – модернизация налогового процесса. Недостаточная удовлетворенность бизнеса организацией налогового администрирования – из тех факторов, которые подавляют деловую активность и препятствуют выходу предпринимательской деятельности из тени. Поэтому процесс совершенствования налогового администрирования непосредственно связан с задачей стимулирования экономического роста и удовлетворенностью бизнеса и населения предоставляемым качеством оказываемых налоговых услуг. Институциональная реформа налогообложения базируется на модернизации налогового процесса и повышении качества его правового обеспечения. В общем виде основные направления институциональной реформы представлены на рис. 5.

Основная идея институциональной реформы налогообложения основывается на формировании «открытого правительства». Открытое правительство определяется как «система принципов, механизмов и инструментов организации государственного управления на основе развития форм участия граждан в управлении, прозрачности и подотчетности деятельности органов власти, а также широкого использования современных информационных технологий и новых средств коммуникации в осуществлении взаимодействия с гражданами»<sup>7</sup>.

Здесь речь идет не о совершенствовании существующего механизма, а о полном его обновлении. Несмотря на ряд предпри-

<sup>7</sup> URL: <https://www.opengovpartnership.org/resources>



Рис. 5. Институциональная реформа налогообложения

Источник. Авторская разработка.

нятых мер в области либерализации контрольно-надзорного законодательства и мероприятий по информатизации и оцифровке налогообложения, система управления налоговым процессом практически не менялась. В области государственного управления Беларусь существенно отстает как от европейских стран, так и от партнеров по ЕАЭС. Требуется не просто технократический подход – перевод процесса взаимодействия налоговых органов с плательщиками на электронные рельсы, а внедрение новой концепции взаимодействия, основой которой является открытое правительство, базирующееся на создании устойчивых каналов коммуникации между органами власти и гражданами (их представителями) в сфере предоставления общественных услуг, в том числе за счет повышения прозрачности для населения действий органов власти.

Предлагаемая система управления предусматривает новый подход в организации взаимодействия налоговых органов и субъектов хозяйствования не на основе принудительно властных отношений, а на основе оказания налоговых услуг. Обязательным в этом аспекте является удовлетворенность плательщиками качеством предоставляемых услуг, лежащая в основе определения эффективности налоговых органов<sup>8</sup>.

Оптимизация фискальных органов в свою очередь подразумевает исчерпывающий перечень видов контроля, отсутствие дубли-

рующих контрольных органов, приоритет профилактики при проведении проверок, фокус на объектах с высоким риском.

Интересным с точки зрения легализации доходов, сокращения теневой экономики является институт налоговой амнистии. Налоговая амнистия – легализация доходов и имущества – неоднократно применялась в сопредельных государствах и продемонстрировала достаточную результативность. В качестве положительного примера можно привести опыт Казахстана, успешно проводившего три налоговые амнистии.

Первая легализация денежных средств проводилась в течение одного месяца в 2001 г. в виде разовой акции, путем внесения гражданами Казахстана денег на специальные банковские счета. Легализованные доходы освобождались от налогообложения, физические лица – от соответствующей ответственности. В результате амнистии было легализовано более 480,0 млн долл. США<sup>9</sup>.

Последующая налоговая амнистия (2006–2007 гг.) имела более продолжительный характер и предусматривала «выход из тени» не только денежных ресурсов, но и движимого и недвижимого имущества. За проведение легализации имущества взимался сбор в размере 10% от его стоимости. Было легализовано имущества на 6,8 млрд долл. США, что составило 8,3% к ВВП на момент проведения налоговой амнистии. В качестве сбора за легализацию было получено 483 млн долл. США. Последняя легализация проводилась в 2014 г. и также имела вполне впечатляющие результаты<sup>10</sup>.

Для обеспечения успешной реализации институциональной реформы налогообложения нужна соответствующая правовая база. Налоговый кодекс как основной правовой документ должен являться гарантом обеспечения конкурентоспособной налоговой системы и эффективной организации налогового процесса. Известно, что конкурентоспособная система налогообложения привлекает больше бизнеса и инвестиций.

<sup>9</sup> В Казахстане первая легализация проводилась в 2001 г. URL: [http://strategy2050kz/ru/news/azakhstan\\_pervaya\\_legalizatsiya\\_provodilas\\_v\\_2001\\_godu\\_11093/](http://strategy2050kz/ru/news/azakhstan_pervaya_legalizatsiya_provodilas_v_2001_godu_11093/)

<sup>10</sup> Легализация в Казахстане пройдет по опыту прошлых лет. URL: <http://www.zakon.kz/4640441-legalizaciya-v-kazakhstan-projdet-po.html>

<sup>8</sup> Киреева Е.Ф. 2017. Налоговые услуги в системе мер повышения эффективности государственного управления. Белорусский экономический журнал. № 2. С. 52–62.

Модернизация налогового законодательства должна быть максимально приближена к нуждам и потребностям населения и бизнеса, соответствовать интересам инвесторов и основываться на следующих принципах:

- консолидации и прозрачности;
- определенности и стабильности;
- единообразных подходов к толкованию спорных вопросов налогового законодательства;
- защиты интересов добросовестных налогоплательщиков;
- либерализации налоговых правонарушений.

Для обеспечения конкурентоспособности отечественного налогового законодательства необходимо устранить множественность законодательных актов, регулирующих предпринимательскую деятельность, а также максимально облегчить и обеспечить доступность применения правовых актов, действующих в экономической сфере, для бизнеса. Указанное диктует необходимость консолидации всех нормативных актов, регламентирующих налогообложение, в единственном правовом акте – Налоговом кодексе.

Для обеспечения единообразия применения налоговых норм требуется проанализировать налоговое законодательство и выявить наличие противоречий, пробелов и двойного толкования отдельных норм. Положения, имеющие неоднозначную трактовку, на основании правоприменительной и судебной практики следует конкретизировать. Целесообразны введение в практику на постоянной основе мониторинга обращений за разъяснениями в налоговые органы и анализ судебных решений по налоговым спорам на предмет узких мест для

обобщения и оперативного реагирования путем внесения корректировок в Налоговый кодекс.

Современное применение наказаний за правонарушения в области налогообложения характеризуется правопорядком, который является достаточно агрессивным по отношению к собственности и бизнесу. Административное и уголовное право в части налоговых правонарушений не в достаточной мере учитывает современные тенденции либерализации национальной экономики, мотивы поведения экономических субъектов, реалии современного рынка.

Зачастую наказания за налоговые нарушения становятся не механизмом ограничения недобросовестной конкуренции, а средством извлечения государством административной ренты и приводят к ликвидации бизнеса, что, естественно, не способствует развитию предпринимательства в республике.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

**Киреева Е.Ф., Лукьянова И.А.** 2015. Национальная налоговая система: направления и перспективы модернизации. *Белорусский экономический журнал*. № 3. С. 84–97. [Kireeva E.F., Luk'yanova I.A. 2015. National tax system: directions and prospects for modernization. *Belorusskiy ekonomicheskii zhurnal*. No 3. PP. 84–97. (In Russ.)]

**Acosta-Ormaechea S., Yoo J.** 2012. Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective. *IMF Working Paper 12/257*. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp12257.pdf>

**McBride W.** 2012. What Is the Evidence on Taxes and Growth? Special Report. *Tax Foundation*. No 207. URL: <http://taxfoundation.org/article/what-evidence-taxes-and-growth>

In citation: *Belorusskiy Ekonomicheskiy zhurnal*. 2018. No 4. PP. 77–88.

*Belarusian Economic Journal*. 2018. No 4. PP. 77–88.

## TAX REFORM: NECESSITY, MAIN DIRECTIONS AND MEASURES OF THEIR IMPLEMENTATION

Alena Kireyeva<sup>1</sup>

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

*Corresponding author:* Elena Kireyeva (kireeva\_e@bseu.by).

**ABSTRACT.** The issues under consideration are the essence of tax reforms and their necessity at this point in time. Researched are the world trends of pursuing reforms of the national tax systems of the EU member states. There have been identified the main directions and problem zones in reforming the national tax system. Substantiated is a scenario of the tax system as a mechanism of forming and expanding a market environment for ensuring a long-term macroeconomic stability. Special attention is drawn to the institutional tax reform based on the modernization of tax process and enhancing the quality of its legal provision. There have been suggested directions of tax reform.

**KEYWORDS:** tax reform, national tax system, social payments, tax administration, institutional tax reform.

**JEL-code:** E62; H25; H30.

*Received 30.08.2018*