

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ
Кафедра корпоративных финансов**

ЛЮ СЫИ

**Основные направления и перспективы развития систем налогообложения
в Республике Беларусь и Китайской народной республике**

Магистерская диссертация

Научный руководитель:
кандидат экономических наук,
доцент Е.С. Куколко

Допущена к защите

«__»_____2019 г.

Зав. кафедрой корпоративных финансов

кандидат экономических наук, доцент

_____И.А. Карачун

Минск, 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ.....	4
ВВЕДЕНИЕ.....	6
ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	8
1.1 Понятие и функции налогов	8
1.2 Классификация налогов	19
1.3 Характеристика налоговой системы	26
ГЛАВА 2 АНАЛИЗ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И КНР	35
2.1 Особенности системы налогообложения в Республике Беларусь	35
2.2 Развитие системы налогообложения в КНР	44
2.3 Сравнительный анализ белорусской и китайской налоговой системы.....	52
ГЛАВА 3 ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И КНР....	60
3.1 Мероприятия по оптимизации белорусской налоговой системы	60
3.2 Перспективы развития налоговой системы КНР.....	67
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	75
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	79
ПРИЛОЖЕНИЕ А	84
ПРИЛОЖЕНИЕ Б.....	85
ПРИЛОЖЕНИЕ В	86

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Ключевые слова: НАЛОГ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА, НАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ, НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА, НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Цель работы и ее актуальность. Цель работы – разработать основные направления совершенствования системы налогообложения в Республике Беларусь и КНР. Актуальность связана с тем, что необходимость совершенствования системы налогообложения Республики Беларусь и Китайской Народной Республики заключается в том, что система налогообложения активно влияет на экономическое развитие, конкурентоспособность национальной экономики.

Объект исследования – экономика Республики Беларусь и КНР.

Предмет исследования – налоги и система налогообложения.

В процессе работы были получены следующие результаты: проведен анализ налоговой системы Республики Беларусь и Китая.

Новизна полученных результатов заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию налоговой системы Республики Беларусь и Китая.

Структура магистерской диссертации представлена тремя главами, где выявлены теоретические основы налогообложения; проведен анализ налоговой системы Республики Беларусь и Китая; разработаны мероприятия по совершенствованию системы налогообложения Республики Беларусь и Китая.

Полный объем работы составляет 84 с. Работа содержит 15 рисунков, 11 таблиц, 56 источников, 3 приложения.

Автор работы подтверждает, что работа выполнена самостоятельно и приведенный в ней расчетно-аналитический материал правильно и объективно отражает состояние исследуемого процесса, а все заимствованные из литературных и других источников теоретические, методологические положения и концепции сопровождаются ссылками на их авторов.

GENERAL DESCRIPTION

Keywords: TAX, TAXATION, TAX SYSTEM, TAX REVENUES, TAX LOAD, TAX ADMINISTRATION

The purpose of the work and its relevance. The purpose of the work is to develop the main directions of improvement of the taxation system in the Republic of Belarus and the PRC. The relevance is connected with the fact that the need to improve the taxation system of the Republic of Belarus and the People's Republic of China is that the taxation system actively influences the economic development and competitiveness of the national economy.

Object of study – economy of the Republic of Belarus and the PRC.

Subject of research – taxes and taxation system.

In the process, the following results were obtained: an analysis of the tax system of the Republic of Belarus and China was conducted.

The novelty of the results is the development of recommendations for improving the tax system of the Republic of Belarus and China.

The structure of the master's thesis is represented by three chapters, which revealed the theoretical foundations of taxation; analysis of the tax system of the Republic of Belarus and China; measures have been developed to improve the tax system of the Republic of Belarus and China.

The total work is 84 s. the Work contains 15 figures, 11 tables, 56 sources, 3 applications.

The author proves that the work done by yourself and you are calculating and analytical material correctly and objectively reflects the state of the investigated process and all borrowed from literature and other sources of theoretical, methodological concepts accompanied by links to their authors.

ВВЕДЕНИЕ

В Республике Беларусь и КНР происходят кардинальные преобразования в социально-экономической сфере, где значительное внимание уделяется созданию эффективной системы налогообложения. Налоговая и бюджетная политика – главная составляющая процесса социально-экономического развития страны.

Налоги – сложная и чрезвычайно влиятельная на все экономические явления и процессы финансовая категория. Это – обязательный элемент экономической системы государства независимо от того, какую модель экономического развития она выбирает. Отсутствие налогов парализует финансовую систему государства в целом, делает ее недееспособной. Формирование доходной части бюджета – важный аспект деятельности любого государства, в том числе и Республики Беларусь и Китая. Налоги становятся не только главным формированием государственного бюджета, но и важным источником структурных изменений, выполняя роль финансового регулятора экономики. С помощью налогов обеспечиваются поступления в центральный и местные бюджеты.

Налоги играют важную роль в реализации функций государства. Они являются основой фискальной макроэкономической политики, основным источником поступлений государственного бюджета, создают почву развития социальной инфраструктуры. В контексте этого особую актуальность приобретает вопрос теоретико-методологического обоснования концепции налогового регулирования национальной экономики, а это требует правильного понимания социально-экономической сущности и функций налогов. Установленное государством налоговое законодательство и соответствующие правила направлены не только на увеличение бюджетных доходов, но и на то, чтобы управлять экономической активностью посредством макрополитического курса, заставляя ограниченные ресурсы поступать в наиболее нуждающиеся в них развитии отрасли или проекты.

Актуальность темы исследования связана с тем, что в условиях нестабильности экономики особую актуальность приобретает вопрос поиска и внедрения на практике методов совершенствования системы налогообложения, основанные на знаниях о составляющих элементах налоговой системы, такие как виды налогов, функции, принципы налогообложения, классификация, налоговое законодательство, налоговая политика и др. Необходимость совершенствования системы налогообложения Республики Беларусь и Китайской Народной Республики заключается в том, что система налогообложения активно влияет на экономическое развитие,

конкурентоспособность национальной экономики.

Цель магистерской диссертации – разработать основные направления совершенствования системы налогообложения в Республике Беларусь и КНР.

Задачи исследования:

- определить понятие и функции налогов;
- отразить виды налогов;
- дать характеристику налоговой системы;
- провести анализ основных налогов в Республике Беларусь;
- показать особенности системы налогообложения в КНР;
- провести сравнительный анализ белорусской и китайской налоговой системы;
- разработать мероприятия по оптимизации налоговой системы Республики Беларусь;
- предложить перспективы развития налоговой системы КНР.

Объект исследования – экономика Республики Беларусь и КНР.

Предмет исследования – налоги и система налогообложения.

Методы исследования: метод индукции и дедукции, системный метод, формально-логический метод, метод сравнения.

Обзор литературы. Проблемы оптимизации системы налогообложения в силу их актуальности нашла широкое отражение в научной литературе. Теоретические основы налогообложения рассмотрены в работах таких ученых, как С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик, С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко, В.П. Вишневский, А.С. Веткин, А.С. Дадашев, А.И. Базилевич, Е.Ф. Киреева, Т.В. Шабловская, В.Г. Пансков и др. Проблемы налогообложения в Республике Беларусь рассмотрены в работах таких ученых, как Е.Ф. Киреева, Т.С. Алексеенко, Н.М. Кондакова, П.Я. Папковская, С.Н. Котюкова, О.А. Камеко, В.М. Ливенский, М.И. Бухтик, М.П. Самоховец, А.А. Арсенович, Э.З. Малевский, Н.М. Кондакова и другие. Особенности налогообложения в КНР отражены в работах М.М. Ковалева, П.М. Мозаиса, К. Рудого, Т. Фишмена, И.Б. Шавеля, Р.А. Шапенко и др. Информационной базой исследования являются законы Республики Беларусь и КНР, а также статистические данные материалы сайта Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Национального статистического комитета Республики Беларусь, сайта Государственного статистического управления Китая.

ГЛАВА 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1 Понятие и функции налогов

Общественное назначение налогов необходимо рассматривать в разрезе их социально-экономической сущности, формы проявления организационно-правовых характеристик. По социально-экономическому содержанию налоговые платежи выражают денежные, распределительные и перераспределительные отношения по поводу принудительного изъятия на общегосударственные нужды части вновь созданной стоимости с юридических или физических лиц на основе безэквивалентности и односторонности платежа. Материальной основой налогов реальная сумма налоговых поступлений, которые аккумулируются в сводном бюджете государства. С организационно-правовой позиции, налог – это обязательный платеж в бюджет в соответствии с установленными законодательством условиями его начисления и уплаты.

На протяжении многих лет со времени своего основания налоги прошли длительную эволюцию развития от бессистемных платежей в натуральной форме, которые к тому же осуществлялись на временной основе, к постоянному и весомому источнику государственных доходов. Однако прошла не одна историческая эпоха, прежде чем налоги как объективно необходима и общепризнанная категория окончательно закрепились в государственно-правовой системе и обыденном сознании граждан.

Основы теории налогообложения были заложены еще философами античного мира. Основой первых научных представлений о налогах были начальные налоговые формы взаимоотношений государства в лице верховной власти и граждан, базировались на практическом опыте тогдашнего налогообложения [1, с. 17]. С поступательным развитием общества актуальность темы налогообложения становилась все более актуальной, что привлекало внимание многих мыслителей. Значительное внимание освещению данной проблематике уделил П. Буагильбер. Определенный вклад в ее решение сделали С. Сисмонди, Г. Гегель, Ж.-Б. Сей и другие. Однако первой серьезной работой, посвященной вопросам налогообложения, стал «Трактат о налогах и сборах» Петти (1662). Ученый сформулировал принципы, на которых должно базироваться налогообложение – пропорциональность, отсутствие налоговой дискриминации, простота и прозрачность расчета и уплаты, недопустимости двойного налогообложения и согласования его с государственными расходами, необходимость применения системы штрафных санкций за нарушение

налогового законодательства [2, с. 67].

Классическая политическая экономия рассматривала налоги не как самостоятельное финансово-экономическое явление, а изучала его в составе общей экономической науки. При этом взгляды относительно места налоговых отношений в обществе были диаметрально противоположны.

Идеолог классического направления в экономической науке А. Смит определял налоги как упорядоченное и систематическое изъятие государством части доходов у хозяйствующего субъекта и характеризовал их как плату за услуги государства, связанные с расходами на оборону и поддержание порядка [3, с. 58]. Основная задача налоговой системы виделась А. Смитом в увеличении богатства народов, которое станет источником пополнения доходов государства. Решение проблемы налогообложения он охарактеризовал в четырех принципах, получившие название «Декларации прав плательщиков»:

1. Принцип справедливости, который заключается в том, что все граждане должны платить налоги в соответствии со своей платежеспособности, то есть пропорционально доходу, каким они пользуются под покровительством государственного правительства. Соблюдение этого положения или, наоборот, пренебрежение им приведет к так называемому равенству или неравенству налогообложения.

2. Принципы определенности – налог, который обязан платить каждый, должен быть четко определенным, а не произвольным: размер налога, время и способ его уплаты должны регламентироваться и быть понятными как самим плательщикам, так и другими субъектами налогообложения.

3. Принцип удобства – каждый налог необходимо удерживать в самое выгодное время и выгодным способом для лица, который уплачивает.

4. Принцип экономии – все налоги должны быть построены так, чтобы принимать от населения возможно меньше сверх того, что они приносят в казну государства [3, с. 58].

Глубина и обоснованность обозначенных выше исходных принципов налогообложения не вызывает никаких сомнений, оставаясь актуальными и сегодня. А. Смит одно из первых обратил внимание на проблему налоговой нагрузки и определил обратная связь между его уровнем и развитием предпринимательства. Ученый отмечал, что оптимальный уровень налогообложения будет способствовать активизации деловой активности, а это обеспечит увеличение базы налогообложения и налоговых поступлений, поэтому главная задача государства состоит в том, чтобы определить этот оптимальный вариант [4, с. 239].

Дальнейшее развитие теория налогообложения приобрела в трудах Д. Рикардо. Налоги он рассматривал как зло и определял их как «долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства» [6, с.

35]. Так же, как и А. Смит, Р. Рикардо был противником налогообложения капитала и отмечал, что при увеличении уровня государственного потребления при неизменности объемов производства налоговая нагрузка будет падать на капитал, тем самым подрывая инвестиционные его возможности и сокращая производство. Косвенные налоги, по мнению ученого, сокращают потребление, увеличивают затраты производства и подрывают его потенциал к расширению. Особого внимания заслуживает постулат Рикардо о необходимости введения прогрессивного налогообложения доходов, о чем в то время еще никто не задумывался.

Далее в своих исследованиях пошел представитель исторического направления А. Вагнер, отмечал фискальную и экономическую сущность налогов как принудительных платежей отдельных хозяйств, используемых частично для покрытия государственных расходов, а частично для перераспределения национального дохода. Вагнер исследовал проблему отношения бюджета к доходам и установил, что чем больше доля дохода, изымается из государственных предприятий, тем выше могут быть государственные расходы в абсолютной сумме и в отношении национального дохода [6, с. 36]. Исследователь также разработал классификационные подходы к группировки принципов налогообложения, объединив их в четыре группы: финансово-технические принципы (достаточность, динамичность) народнохозяйственные принципы, то есть те, которым предстоит выбор нужного источника и выбор отдельных налогов с учетом влияния налогообложения и отдельных его видов на плательщика; принципы справедливости (универсальность и равнонапряженность) принципы управления налогами, которые предусматривают определенность, удобство и дешевизну взыскания последних [8, с. 50]. При этом приоритет он оказывал финансово-техническим критериям налогообложения. По нашему мнению, все из приведенных налогооблагообразующих факторов одинаково важны, а их оптимальное сочетание достигается соответствующей структуризацией налоговой системы.

Существенное влияние на дальнейшее развитие теории налогов оказывали маржиналисты. Основываясь на принципах предельной полезности, представители этого направления выступали за прогрессивное налогообложение, поскольку «...с точки зрения субъективного психологического восприятия повышенное налогообложение каждой дополнительной единицы высоких доходов производит в плательщика впечатления не очень значительного бремени» [8, с. 50]. Каждому агенту – определенная доля в продукте и каждому – соответствующее вознаграждение – во естественный закон распределения, – утверждали они [8, с. 51]. Сторонник маржиналистской научной течения А. Коэн Стюарт, исследуя прогрессию в

налогообложении, разработал шкалу прогрессивного налогообложения с соответствующим декларированием необлагаемого минимума, не потеряло своей актуальности и сегодня.

Проблему налогообложения достаточно основательно осветил в своих трудах один из самых ярких представителей маржинализма – Дж. Милль. Налог он рассматривал как плату предприятий при благоприятных условиях хозяйствования и определил исходные принципы организации налоговых отношений в обществе: равномерность налогообложения как равноценность пожертвования; освобождение от налогообложения минимального дохода; повышение налогообложения временных доходов или доходов, полученных без особых усилий, по сравнению с постоянными источниками доходов; выведение из состава налогооблагаемых объектов инвестиций и сбережений; умеренный уровень фискальной нагрузки; налогообложения как доход, так и капитала [14, с. 88].

На рубеже XIX-XX вв. налоговая теория выделяется из состава политической экономии в самостоятельную отрасль финансовой науки. Разработка вопросов регулирующих свойств налогов приобретает особый оттенок в трудах К. Викселя и его ученика Э. Линдаля. К. Виксель обосновал принципы налогообложения и распределения налогового бремени и пришел к выводу, что главными принципами справедливого налогообложения является принцип полезности и принцип равенства между удаленной стоимостью и ее эквивалентом. Налоги, по мнению К. Викселя, не должны нарушать благополучие отдельных социальных групп; если же за счет государственных услуг благосостояние отдельных слоев населения не повышается, то они должны быть освобождены от уплаты налогов [6, с. 39]. Ученый предложил соблюдение принципа пропорциональности в процессе налогообложения – большие налоги должны платить те, у кого большие возможности платить [14, с. 89]. Е. Линдаль дополнил научную концепцию эквивалентной в соответствии уплаченных налогов полученным общественным услугам политической составляющей достижения равновесия, которая напрямую зависит от расстановки политических сил в государстве. Насыщение политическими факторами налоговой формы огосударствления национального продукта не уменьшает тем самым всей важности налоговых теорий «шведской школы». Кроме того, последние твердо закрепились в странах Скандинавии, которые отмечаются очень высоким уровнем общественного благополучия и высокой фискальной сознанием плательщиков как непосредственных получателей высококачественных социальных услуг и других государственных благ.

Развитие указанных теорий налогообложения осуществляется в рамках постулата о способности рыночной экономической системы к саморегулированию и достижения вследствие этого равновесия хозяйственного

механизма. В то же время мировой экономический кризис 1929-1933 гг. показал недостатки теории «автоматического саморегулирования» и поставил перед финансовой наукой задачу поиска путей финансовой стабилизации, смягчения противоречий рыночной экономики. Наибольший вклад в разработку проблемы налогового регулирования экономических процессов в нестабильных условиях сделал М. Кейнс и его последователи (А. Хансен, Р. Харрод, А. Лернер, В. Шульц). В работе «Общая теория занятости, процента и денег» [14, с. 90] ученый доказывает возможности влияния государства на рыночные процессы с целью достижения равновесия с помощью манипулирования государственными расходами, регулирования ссудных процентов и изменениями условий налогообложения. М. Кейнс утверждал, что значительные сбережения препятствуют экономическому росту, так обосновывал необходимость прогрессивного налогообложения. Однако злоупотребление монетарными и фискально-бюджетными методами проведения регулятивной политики, подмена во многих случаях реальных экономических отношений психологическими экономическими понятиями, которые не всегда проявляли глубинные причины экономической стагнации, рост темпов безработицы, замедление темпов экономического роста, увеличение государственного долга, бюджетного дефицита, повышение уровня инфляции, показали ряд противоречий кейнсианской концепции экономического развития, оказались в кризисе 1974-1975 гг. Как следствие, на первый план снова выходит неоклассическая теория с присущей ей практикой государственного вмешательства. В посткейнсианский период наибольшего развития приобретает одно из направлений неоклассицизма – неоконсерватизм. Наибольшего развития неоконсервативная фискальная теория достигла в учении известного американского экономиста А. Лаффера, который исследовал непосредственную зависимость между уровнем налоговых ставок (за основу был взят прогрессивную шкалу налогообложения), доходами бюджета и величиной налоговой базы и сделал вывод, что существует предельная ставка, превышение которой приведет к стремительному сокращению официального сектора экономики и падение доходов государственного бюджета. Установление такого налога означает фиаско государства как в экономической, так и в социальной политике [14, с. 92].

На рубеже XX-XXI вв. противостояние между двумя доминирующими теориями государственного регулирования – кейнсианством и неоконсерватизмом – закончилось их взаимопроникновением и взаимодополнением. Особого развития интегрированная налоговая система получила в экономических системах благосостояния, где наряду с высоким уровнем бюджетных расходов на социальные программы, обеспечивается соблюдение оптимального уровня налогообложения, не создает существенных

препятствий на пути развития предпринимательства и наращивания объемов его деятельности, свидетельством чего является рост макропоказателей экономического и социального развития.

Проведенный анализ показывает, что, начав с радикального отрицания налогов как равноправного государственного дохода и перейдя к философскому обоснованию и идеологизации имеющейся практики налогообложения, теории налогов эволюционировали до уровня теоретического и методологического конструирования современных перераспределительных механизмов.

Экономическая сущность налогов нашла соответствующее отражение в своих определениях. Сегодня достаточно распространены такие определения, как: «Налог – обязательный денежный сбор, взимаемый органами власти с физических и юридических лиц» [4, с. 293] , «налог – обязательный взнос плательщика денежных средств в бюджетную систему в определенных законом размерах и в установленные сроки» [22, с. 38], «налог – обязательный сбор, взимаемый государством с хозяйствующих субъектов и граждан по ставке, установленной в законодательном порядке» [26, с. 44].

По нашему мнению, можно согласиться со следующим определением экономической сущности налогов: «налоги являются обязательными платежами, изымаемые государством с доходов юридических или физических лиц в соответствующий бюджет для финансирования затрат государства, предусмотренных его конституцией и другими законодательными актами. Это одна из форм выравнивания доходов юридических и физических лиц с целью достижения социальной справедливости и экономического развития. Изымая часть доходов предпринимателей и граждан, государство гарантирует их эффективное использования для удовлетворения потребностей общества в целом и достижения роста благосостояния населения.

Рассмотрев в общих чертах основные теории налогообложения, целесообразно остановиться на функциях налогов. В экономической литературе функции налогов определяются по-разному (таблица 1.1).

Традиционно экономическая наука выделяет фискальную и распределительную функции, которые имеют широкий спектр действия, область применения которого определяется экономическим базисом общества с присущей ему системой распределительных и перераспределительных финансовых отношений.

Фискальная функция является очень важной для характеристики налогов, их общественного назначения. Для реализации этой функции важное значение имеет постоянство и стабильность поступления средств в распоряжение государства. По определению А.Н. Поддериогина, фискальная функция налогов состоит в мобилизации средств в распоряжение государства и формировании

централизованных финансовых ресурсов для обеспечения выполнения функций государства. Она реализуется через распределение части валового национального продукта [21, с. 14]. По нашему мнению, наиболее удачным является определение именно этого автора.

Таблица 1.1 – Функции налогов в определениях авторов

Автор	Функции налогов											
	фискальная	регулирующая	распределительная	стимулирующая (поощрительная)	контрольная	экономическая	социальная	распределительная	дестимулирующая (ограничительная)	накопительная	структурообразующая	распределительно-регулирующая
М. Билык, И. Золотко, П. Мельник, А. Поддериогин, В. Федосов, А. Соколовская, А. Дахно, И. Кулишер, Л. Котенко, А. Фадеева	+	+										
Е. Алисов, Т. Калинеску, М. Кучерявенко	+	+	+	+	+					+		
В. Буряковский, В. Захожай, Л. Емельянович	+	+					+					
В. Мельник	+			+								
М. Куцин, В. Калужный, А. Мозенко, В. Балыкин	+		+		+							
И. Лютый, А. Дрига, М. Петренко	+							+				
М. Свердан, А. Василик	+	+		+								
Л. Дикань, Т. Воинова	+					+	+					
В. Новицкий	+		+	+					+		+	
А. Зюнькин	+	+	+	+								
Н. Заяц			+		+							
О. Романенко	+		+	+	+							
Ю. Иванов, А. Крысоватый, А. Десятнюк	+											+
А. Горбунова, Д. Черник, И. Озеров, И. Кулишер, А. Перов, А. Толкушкин	+	+										
Л. Ходов	+	+					+					
И. Майбуров, Е. Евстигнеев	+	+			+		+					
М. Мисляков, А. Брызгалин	+	+		+	+			+	+			
А. Балабанов, И. Балабанов	+	+	+	+								
Ю. Семенов	+					+						
В. Радионова			+			+						

Примечание – Источник: собственная разработка

Фискальная функция налогов обеспечивает объективные предпосылки для формирования материальной основы функционирования общества. Налоги как носители фискальной сути должны удовлетворять следующим требованиям: постоянство; стабильность; равномерность распределения в региональном аспекте (таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Характерные признаки фискальной функции налогов

Признак	Содержание
Постоянство	Налоги должны поступать в бюджет не в виде разовых платежей с неопределенными сроками, а равномерно в течение бюджетного года в четко установленные сроки. Поскольку назначение налогов заключается в обеспечении расходов государства, то сроки их уплаты должны быть согласованы со сроками финансирования расходов бюджета
Стабильность	Определяется высоким уровнем гарантий того, что предусмотренные Законом о бюджете на текущий год доходы будут получены в полном объеме. Нет никаких оснований устанавливать такие налоги, необходимых гарантий не дают, так как неопределенной становится вся финансовая деятельность государства
Равномерность распределения налогов в территориальном разрезе	Указанная равномерность необходима для обеспечения достаточными доходами всех звеньев бюджетной системы. Без этого возникает потребность в значительном перераспределении средств между бюджетами, что уменьшает уровень автономности каждого бюджета, степень самоуправления и самофинансирования

Примечание – Источник: [16, с. 134]

Суть регулятивной функции заключается в воздействии налогов на различные виды деятельности плательщиков. При этом нужно отметить, субъективная целеустремленность налогового вмешательства в социально-экономические процессы не всегда приводит к достижению желаемого результата или определенного экономического эффекта. Учитывая это использование налогов как финансовых инструментов должна основываться на оптимальном сочетании следующих критериев:

- фискальной достаточности (означает обеспечение надлежащего уровня налоговых поступлений;
- экономической эффективности (предусматривает стимулирование деловой активности путем применения системы налоговых льгот, дифференцированных ставок налогообложения и т.д.);
- социальной справедливости (обусловлен необходимостью реализации социальных гарантий населению, прежде всего малообеспеченным его слоям путем дифференциации налоговой нагрузки в зависимости от реальной платежеспособности плательщиков) [16, с. 134].

Выступая средствами фиска и инструментами вмешательства в распределительные и перераспределительные финансовые процессы налоги

сигнализируют о количественных и качественных соотношениях между составляющими стоимостной структуры общественного воспроизводства. Как следствие, это создает предпосылки для использования налогов в качестве инструментов контроля. Таким образом, можно выделить третью функцию налогов – контролирующую.

По мнению экономиста Дж. Кейнса, налоги существуют в обществе исключительно для регулирования экономических отношений. Регулирующая функция направлена в первую очередь на достижение посредством налоговых механизмов тех или иных задач налоговой политики государства [5, с. 105].

Большинство авторов из определенных нами работ также выделяют регулирующую функцию налогов, которая предусматривает, что налог является не только фискальным инструментом, но и регулятором хозяйственных процессов. Как отмечает В. Федосов: «... регулирующая функция налогов – объективное явление... влияние налогов происходит независимо от воли государства, которое их устанавливает» [22, с. 15].

Сущность регулирующей функции налогов заключается в том, что они влияют на различные виды деятельности их плательщиков. Так, налоги существенно влияют на воспроизводство общественного продукта, стимулируя или сдерживая темпы его расширения, увеличивая или уменьшая накопление капитала, повышая или понижая платежеспособный спрос населения и тому подобное. В этой связи государство может сознательно использовать налоги с целью регулирования соответствующих пропорций в социально-экономической жизни общества [11, с. 66]. Целью налоговой политики в части регулирующей функции должны стать: преодоление спада производства, стабилизация экономики, стимулирование приоритетных сфер деятельности и структурных преобразований [23, с. 27].

Достаточно большая группа таких ученых, как Э. Алисов, Т. Калинеску, М. Кучерявенко, А. Балабанов, И. Балабанов, В. Радионова, Н. Куцин, В. Калюжный, А. Мозенко, В. Балыкин, В. Новицкий, А. Зюнькин, А. Романенко, Н. Заяц в своих работах выделяют распределительную функцию.

Распределительная функция налогов состоит в перераспределении общественных доходов между различными категориями населения, то есть происходит передача средств в пользу более слабых и незащищенных категорий граждан за счет возложения налогового бремени на более сильные категории плательщиков. В итоге происходит изъятие части дохода одних и передача его другим. Примером реализации распределительной функции являются акцизный налог, устанавливаются, как правило, на отдельные виды товаров и, в первую очередь, предметы роскоши, алкоголь, табак, а также механизмы прогрессивного налогообложения. Распределительная функция заложена в сущности каждого налога. Ведь все налоги связанные с процессами

перераспределения стоимостных о порций национального продукта между налогоплательщиками и государством. Причем размеры этих стоимостных пропорций непосредственно регулируются с помощью налогов [11, с. 67].

По словам экономиста К. Эклунд: «Большая часть государственного производства и услуг финансируется от собранных налогов и затем распределяется более или менее бесплатно среди граждан. Это касается медицинского обслуживания, воспитания детей и ряда других направлений. Цель – сделать распределение жизненно важных средств более равномерным» [24, с. 12].

Такие ученые, как Э. Алисов, Т. Калинеску, М. Кучерявенко, М. Мисляков, А. Брызгалин, В. Мельник, А. Балабанов, И. Балабанов, М. Свердан, В. Новицкий, А. Зюнькин, А. Романенко выделяют также стимулирующую (поощрительную) функцию (таблица 1.1).

Сущность стимулирующей (поощрительной) функции налогов заключается в том, что порядок налогообложения может отражать признание государством особых заслуг определенных категорий граждан перед обществом, предоставление налоговых льгот. Однако эта функция представляет собой простое приспособление налоговых механизмов в целях реализации социальной политики государства и является скорее сопутствующей, чем ведущей [23, с. 26]. Можно согласиться с этим мнением, считая что дополнительное стимулирование предпринимательства может положительно повлиять на его развитие.

Контрольную функцию налогов выделяют Е. Алисов, Т. Калинеску, М. Кучерявенко, И. Майбуров, Е. Евстигнеев, М. Мисляков, А. Брызгалин, М. Куцин, В. Калюжный, А. Мозенко, В. Балыкин, А. Романенко. Контрольная функция заключается в том, что государство осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также по источникам доходов и расходами. Благодаря денежной оценке сумм налогов возможно количественное сопоставление показателей доходов с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налоговой системы, обеспечивается контроль за видами деятельности и финансовых потоков [5, с. 104]. По мнению А. Дадашева, через контрольную функцию налогообложения выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику [25, с. 18].

Результаты исследования дают основания утверждать, что некоторые авторы выделяют также экономическую и социальную функции налогов. По их мнению, экономическая функция налогов состоит в воздействии через налоги на общественное воспроизводство, то есть охватывает любые процессы в экономике страны, а также социально-экономические процессы в обществе.

Налоги в этой функции могут играть стимулирующую, ограничивающую и контролирующую роль. Например, облагать налогом часть прибыли, которая пойдет на внедрение новой техники, способствует научно-техническому прогрессу. Не облагая налогом часть прибыли, идущей на благотворительную деятельность, государство стимулирует предприятия к решению социальных проблем. Значительное повышение налогов способно не только ограничить, но и сделать бессмысленной предпринимательскую деятельность [9, с. 5]. Сущность социальной функции налогов состоит в поддержании социального равновесия из-за уменьшения слишком большого расхождения реальных доходов отдельных социальных групп населения. Экономист В. Новицкий выделяет структурообразующую функцию налогообложения, понимая под ней упрощение или рационализацию системы налогообложения, адаптацию ее к международным стандартам. Ю. Иванов, А. Крысоватый, А. Десятнюк выделяют распределительно-регулирующую функцию, а она, в свою очередь, делится на социальную и экономическую. Как видим, в литературе ученые не выделяют накопительную, структурообразующую и распределительно-регулирующую функции. Считаем, что эти функции по своей сути близки к регулирующей, распределительной и тому подобное. По нашему мнению, проанализировав вышесказанное, можно определить следующие основные функции налогов: фискальную, регулирующую, распределительную, контрольную и стимулирующую.

Таким образом, налоги прошли длительную эволюцию развития от бессистемных платежей в натуральной форме к постоянному и весомому источнику государственных доходов. Наибольшее развитие налоги достигают в современных условиях смешанной экономики, поскольку они не только играют ведущую роль в системе финансовых отношений, но и сглаживают недостатки рыночного саморегулирования. Налоги являются безальтернативным источником формирования доходов бюджета государства и многофункциональным инструментом перераспределения ВВП с целью социального обеспечения граждан и достижения устойчивого экономического роста. Каждый налог является не только носителем фискальных отношений, но и выполняет определенную регулятивную и контрольную функции. Эффективность реализации налоговой политики государства в значительной степени определяется эффективностью распределения налоговой нагрузки. Этот вопрос должен стать предметом дальнейших научных исследований в рассматриваемой нами области. Социально-экономический характер налога проявляется в одновременном существовании налога как фискального инструмента формирования доходной части бюджета, а также в качестве инструмента экономического регулирования стоимостных пропорций распределения ВВП и национального продукта.

1.2 Классификация налогов

Совокупность налогов, сборов, отчислений и платежей в государстве составляют ее налоговую систему, которая имеет свою структуру, то есть классификацию налогов в зависимости от различных признаков. В экономической теории больше всего внимания уделяется классификации налогов по форме (таблица 1.3).

Таблица 1.3 – Классификация налогов

Классификационный признак	Виды
В зависимости от органа власти, который устанавливает и отменяет налоги и территории их действия	- общегосударственные, определяемые законодательством и являющиеся едиными на всей территории - местные – налоги, которые вводятся нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления
По виду фонда, в который поступают налоги	- закрепленные – поступают в конкретный бюджет или специального целевого фонда; - регулирующие – поступают одновременно в бюджеты различных уровней в пропорциях в соответствии с бюджетным законодательством
По виду плательщика	- налоги с физических лиц; - налоги с юридических лиц; - смешанные
По форме налогообложения	- прямые – устанавливаются непосредственно в отношении налогоплательщиков и уплачиваются за счет их доходов, а сумма налога напрямую зависит от размеров объекта налогообложения; - косвенные – устанавливаются в ценах на товары и услуги и оплачиваются за счет ценовой надбавки, а их размер для отдельного плательщика напрямую зависит от его доходов
По экономическому содержанию	- налоги на доходы – непосредственно взимаются с доходов физических и юридических лиц; - налоги на потребление – уплачиваются не при получении доходов, а при их использовании; - налоги на имущество, устанавливаются применительно движимого и недвижимого имущества
По периодичности взыскания	- разовые; - систематические
По учету налогового платежа	- налоги, финансируемые потребителем (акциз, НДС); - налоги, включаемые в себестоимость; - налоги, финансируемые за счет балансовой прибыли; - налоги, финансируемые за счет чистой прибыли
По методу налогообложения	- прогрессивные; - пропорциональные; - регрессивные
По форме взыскания	- денежные; - натуральные

Примечание – Источник: [22, с. 78]

Многие исследователи, которые занимались группировкой налогов, так и не пришли к единому мнению по обоснованию классификационных признаков. Обилие разновидностей налогов ещё раз доказывает, что невозможно выделить один конкретный признак, согласно которому налоги можно было бы отнести к определенной группе.

На сегодняшний день самой распространенной классификацией налогов является разделение их на виды по следующим девяти признакам:

1) по способу уплаты (форме изъятия) различают:

- прямые налоги – налоги, которые устанавливаются непосредственно на имущество (доход) плательщика налогов;

- косвенные налоги – налоги, взимаемые в процессе движения дохода или оборота товаров и услуг. Данный вид налогов включается в цену товара в виде надбавки и оплачивается конечным потребителем [27, с. 22].

2) по распределению сумм налогов выделяют:

- закрепленные налоги – налоги, полностью или частично закрепленные на длительный промежуток времени как источник дохода определенного бюджета (например, таможенные пошлины);

- регулирующие налоги – региональные и республиканские налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений в местные бюджеты или бюджеты субъектов Федерации на очередной финансовый год (например, налог на прибыль организаций: в государственный бюджет направляется 2 % от суммы прибыли, а в региональный бюджет – 18 %).

3) по характеру использования налоги подразделяются на:

- общие налоги – налоги, которые предназначаются для формирования доходов бюджета государства в целом (например, НДС);

- целевые налоги – налоги, которые предназначены для финансирования определенного направления расходов государства (например, единый сельскохозяйственный налог).

4) по объекту обложения выделяют: налог на капитал, налог на землю, налог на имущество.

5) по территориальному уровню различают:

- республиканские налоги – налоги, определяемые законодательством и являющиеся едиными на всей территории страны (например, налог на добавленную стоимость);

- региональные налоги – налоги, устанавливаемые законодательными органами регионов и являющиеся обязательными на территории данного региона (например, лесной налог, налог на игорный бизнес);

- местные налоги – налоги, которые вводятся нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления (например, земельный налог, НДФЛ) [28, с. 32].

6) по источнику уплаты налоги подразделяются на: налоги, удерживаемые из заработной платы; налоги, удерживаемые из выручки и т.д.

7) по категории налогоплательщика различают:

- налоги, взимаемые с физических лиц (например, НДФЛ);
- налоги, взимаемые с юридических лиц (например, налог на прибыль организаций);
- налоги, взимаемые как с физических, так и с юридических лиц (смежные налоги) (например, земельный налог) [27, с. 23].

8) по налоговой ставке выделяют:

- прогрессивные налоги – налоги, ставки по которым растут в связи с увеличением стоимости объекта налогообложения (например, НДФЛ);
- регрессивные налоги – налоги, ставки по которым снижаются в связи с увеличением стоимости объекта налогообложения (налогооблагаемой базы) (например, единый сельскохозяйственный налог);
- пропорциональные налоги – налоги, ставки по которым устанавливаются в одинаковом процентном отношении к объекту налогообложения, не учитывая размер его дифференциации (например, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций и физических лиц);
- твердые налоги – налоги, ставки по которым устанавливаются в абсолютной сумме на единицу измерения налоговой базы (например, налог за пользование объектами животного мира, водный налог).

9) по способу обложения налоги подразделяются на:

- кадастровые налоги – налоги, исчисляемые на основе сведений о средней доходности объекта налогообложения, указанных в государственном кадастровом реестре (например, транспортный налог, земельный налог);
- декларационные налоги – налоги, исчисляемые на основе сведений о доходности объекта налогообложения, указанных в декларациях, которые налогоплательщик предоставляет в налоговые органы в установленные сроки в качестве отчета о доходах, получаемых от осуществляемой им деятельности (например, налог на прибыль организаций).
- безналичные налоги – налог изымается у источника, выплачиваемого доход. Поэтому налогоплательщик получает свой доход уже уменьшенный на сумму налога, изъятого с целью зачисления в бюджет (например, НДФЛ);
- налично-денежные налоги – налоги, уплачиваемые налогоплательщиком в бюджет в налично-денежной форме, уже после получения дохода, (например, единый налог на вмененный доход) [28, с. 34].

Наиболее распространенной классификацией налогов в международной практике является их разделение по способу изъятия у плательщиков, т.е. деление налогов на прямые и косвенные. *Прямые налоги* – это налоги, которые взимаются непосредственно с имущества или доходов плательщика и

окончательным плательщиком которых является владелец имущества, т.е. юридический и фактический плательщики совпадают. *Косвенные налоги* – это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг [30, с. 24]. Кроме того, в практике белорусского бухгалтерского учета выделена отдельная группа налогов, относимых на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг, которая не относится ни к прямым, ни к косвенным налогам. Однако, отметим, что применение классификации налогов при делении их на прямые и косвенные с учетом международных подходов будет способствовать сближению с международной практикой учета налогов.

Современные авторы дают следующие понятия прямых и косвенных налогов. Прямые налоги, как считает Н.Е. Заяц, – это налоги, взимаемые государством непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика. В свою очередь они делятся на реальные и личные. *Реальные* взимаются в силу факта владения имуществом независимо от финансового положения и доходов плательщика. *Личные* налоги в мировой практике налогообложения представлены следующими видами: подоходный налог, поимущественный налог, налог на прибыль корпорации (фирм), налог на сверхприбыль, налог с наследств и дарений и др. Косвенные налоги – это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг [29, с. 29].

По мнению С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик, прямые налоги взимаются непосредственно с имущества или доходов плательщика; окончательным плательщиком является владелец имущества (дохода), т.е. юридический и фактический плательщики совпадают. Прямые налоги подразделяются на следующие: *реальные* – уплачиваются с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода плательщика, т.е. они построены без учета личности плательщика и уровня доходности объекта налогообложения. Первыми видами реальных налогов были поземельный и подомовой. Также к реальным налогам относятся промысловый налог, налог на ценные бумаги; *личные* – уплачиваются с реально полученного дохода и учитывают фактическую платежеспособность плательщика. В мировой практике налогообложения они представлены следующими видами: подоходный налог с населения, имущественный налог, подушный налог, налог с наследства и дарений, налог на прибыль с корпораций, налог на сверхприбыль, налог на прирост капитала и др.

Косвенные налоги – это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг. В зависимости от объектов взимания косвенные налоги подразделяются на такие, как: *акцизы* – в настоящее время делятся на

индивидуальные (обложение по строго определенной группе товаров: по сырью, полуфабрикатам, готовой продукции, мощности оборудования) и универсальные (обложение по всем товарам). Универсальные косвенные налоги часто называют налогами с оборота, которые в свою очередь делятся на однократные, многократные и налог на добавленную стоимость; *государственные фискальные монополии* – делятся на полные и частичные, представляющие полную или частичную монополию государства на производство и продажу некоторых товаров (спиртные напитки, табачные изделия, соль, пиво, спички). Основная цель их взимания состоит в увеличении доходов государственного бюджета [30, с. 25].

О подоходно-расходном принципе разделения налогов на прямые и косвенные говорит Е.Ф. Киреева. Прямыми называют налоги, при расчете которых стоит прямая задача – оценить платежеспособность лица путем подсчета размеров его доходов. Источником уплаты любого налога может выступать только доход лица. Поэтому именно размер дохода наиболее показателен для оценки платежеспособности. Доход может оцениваться непосредственно или опосредованно. Так, организации уплачивают налог с суммы прибыли, подсчитанной на основе полученной выручки и понесенных расходов, физические лица уплачивают налог с доходов, рассчитанных с учетом поступлений, семейного и имущественного положения, затрат и т.д. Группу прямых налогов, облагающих действительно полученный доход (прибыль), называют личными налогами.

При косвенном налогообложении учет доходности не является прямой задачей, механизм косвенного налогообложения не предполагает определение размера дохода лица. В данном случае фактическая способность налогоплательщика к уплате налога оценивается по видам и размерам его расходов (потребления) [31, с. 26].

Таким образом, *косвенными налогами* экономисты называют налоги на расход, потребление, а *прямыми* – налоги на присвоение и накопление материальных благ.

Классификация налогов на прямые и косвенные исходя из подоходно-расходного критерия не утратила своего значения и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителя товаров и услуг. К числу прямых налогов можно отнести: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций (корпораций), земельный налог, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество юридических и физических лиц, владение и пользование которым служат основанием для обложения. Косвенные налоги вытекают из хозяйственных актов об оборотах, финансовых операций, целевых сборов: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные товары, налог на операции с ценными бумагами, налоги с продаж и др. [31, с. 27].

Видим, что современные экономисты по способу изъятия налогов производят их деление на прямые и косвенные. В учете Республики Беларусь существует отдельная группа налогов, относимых на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг, которая не является ни прямым, ни косвенным налогом. Это третья группа налогов – налоги, относимые на себестоимость продукции. Это такие налоги, как: налог на недвижимость, экологический налог, земельный налог, налог за добычу (изъятие) природных ресурсов [15, с. 100].

В условиях перехода Республики Беларусь к рыночной экономике важным является соблюдение мировых стандартов, в том числе и в налогообложении, в частности в теории налогообложения. Исходя из этого, необходимым представляется перенос налогов, относимых на себестоимость продукции, из категории затратных в группы налогов прямых или косвенных.

Практика и мировой опыт показали, что наиболее эффективной является налоговая система с небольшим количеством налогов, которая охватывает все основные объекты налогообложения. Налоговая система должна быть освобождена от малоэффективных налоговых форм.

Прямое налогообложение достаточно совершенной формой мобилизации доходов, поскольку его объектами являются доход или прибыль, земля, капитал и т.д., а размер налога зависит от размера дохода. Недостатком косвенных является то, что, поскольку их объектом являются расходы на потребление, население платит налог независимо от уровня своих доходов. Доля косвенных налогов значительно превышает долю прямых, негативно сказывается на ценах и справедливости распределения налогового бремени в среде малообеспеченных слоев населения. Но косвенные налоги являются менее опасными для экономического роста, чем прямое налогообложение, поскольку они менее нейтральные по стимулу роста экономики.

С помощью регулирования показателя соотношения налогов, взимаемых с юридических и физических лиц, государство может существенно стимулировать или сдерживать деловую активность, регулировать инвестиции и объемы производства. Уменьшение налогового бремени для физических лиц способствует росту реальных доходов населения и тем самым влияет на потребление. В то же время чрезмерное увеличение налогового бремени для юридических лиц приводит к повышению цен, уменьшению внутренних источников инвестирования и потери конкурентных позиций производителями [20, с. 218].

Увеличение доли налогов на имущество и капитал способствует повышению эффективности использования капитала и ускоряет процессы его перераспределения в пользу эффективного собственника.

Система налоговых льгот, которая существует в рыночной экономике

развитых стран, является важным инструментом регулирования экономических процессов в стране. Это своего рода ориентиры для хозяйствующих субъектов при выборе ими сфер приложения капитала, выбора бизнеса. Капитал устремляется в те отрасли и сферы деятельности, в которых перспектива получить прибыль, в том числе за счет льготных налоговых ставок.

Характерным признаком налоговых льгот является их временный характер. Они применяются для решения конкретной целевой программы, имеющих ключевое значение для развития экономики. Если эти программы реализуются, соответствующие льготы сокращаются или даже отменяются.

Наиболее широко и на длительное время используются льготы для поддержания интереса хозяйствующих субъектов к модернизации производства, обеспечения занятости трудоспособного населения, экономии энергетических ресурсов и тому подобное. По направленности выделяют два вида налоговых льгот – одни направлены на общее стимулирование производственной и хозяйственной деятельности, а другие – на решение определенных социальных задач. Льготы первого вида распространяются на налогообложение прибыли. Льготы второго рода распространяются преимущественно на косвенные налоги, которые непосредственно или в конечном итоге платит население.

Льготы существуют на все виды налогов, прежде всего на уплату налога на прибыль. Эти льготы в количественном выражении достаточно весомые в США, странах Западной Европы.

Льготное налогообложение используется и в странах Запада для развития малого и среднего бизнеса. В США на федеральном уровне наряду с высокой ставкой корпоративного налога 35 % для мелких предприятий существуют соответствующие ставки в 15 и 25 %. В Англии для крупных корпораций налог определен в размере 33 %, а для мелких – 25 %. Примерно такая ситуация в этом отношении и в других развитых странах [18, с. 57].

Для мелкого предпринимательства установление более низких налогов имеет исключительно большое значение, является условием их выживания и эффективного хозяйствования.

Существующая система льготного налогообложения доказала свою полезность и эффективность в развитых странах и есть все основания говорить, что она сохранится и в будущем на тех же основных принципах, которые существуют в настоящее время. Это выгодно как хозяйствующим субъектам, так и государству. Первые получают дополнительные ресурсы для расширения своей деятельности для государства – сохранение налоговых льгот согласно тем, что они дают ей уникальную возможность целенаправленно воздействовать на определенные сферы экономического и социального развития общества [18, с. 58].

Таким образом, существуют следующие признаки классификации налогов: по способу уплаты (прямые налоги и косвенные); по распределению сумм налогов (закрепленные налоги и регулирующие налоги; по характеру использования (общие и целевые налоги); по объекту обложения (налог на капитал, налог на землю, налог на имущество); по территориальному уровню (республиканские, региональные, местные налоги); по источнику уплаты (налоги, удерживаемые из заработной платы; налоги, удерживаемые из выручки и т.д.); по категории налогоплательщика (налоги, взимаемые с физических лиц, налоги, взимаемые с юридических лиц, налоги, взимаемые как с физических, так и с юридических лиц); по налоговой ставке (прогрессивные, регрессивные, пропорциональные, твердые налоги); по способу обложения (кадастровые, декларационные, безналичные, налично-денежные налоги).

На сегодняшний день ведутся дискуссии о необходимом количестве налогов. С одной стороны, большое разнообразие налогов позволяет более широко охватить все сферы жизнедеятельности общества и полной мере влиять на них, а с другой – увеличиваются расходы по взиманию и контролю над поступлением налогов. Принятие решения о применении единого налога значительно упростит систему учета, но затруднит выбор оптимального размера налогооблагаемой базы, а также будет служить препятствием в реализации функций, выполняемых налогом. Поэтому важнейшим и актуальным на данный момент является вопрос о качестве налогов, а не их количестве. С целью совершенствования и абсолютизации политики налогообложения государство проводит ряд направлений развития налоговой системы.

1.3 Характеристика налоговой системы

По своей природе налоговая система является результатом процесса становления налоговых отношений, так и определяется многими специфическими факторами. Ее существование обусловлено определенным этапом, которого достигло общество в сфере налогообложения.

Современные тенденции развития мировой экономики направлены на углубление сотрудничества во всех сферах. Важное место в указанных процессах отводится гармонизации налоговой системы. Наиболее весомым финансовым регулятором экономических процессов являются налоги на доходы субъектов хозяйствования. Это не только источник доходов бюджета, но и важный инструмент регулирования доходов юридических и физических

лиц, эластичный рычаг влияния на их поведение [4, с. 241].

Налоговая система в каждой стране является одной из основ экономической системы. Она, с одной стороны, обеспечивает финансовую базу государства, а с другой – выступает главным орудием реализации ее экономической доктрины. Понятие налоговой системы отождествляется с понятием системы налогообложения, а налоговая система рассматривается как совокупность налогов и других обязательных платежей налогового характера (понимание налоговой системы в узком смысле). С другой стороны, налоговая система включает в себя ряд процессуальных отношений по установлению, изменению и отмене налогов, других налоговых платежей, обеспечение их уплаты, организации контроля и применения ответственности за нарушение налогового законодательства.

Таким образом, понятие налоговой системы в широком смысле не является тождественным понятию системы налогов. Первое из них шире и включает в себя, кроме системы налогов, еще ряд как политико-правовых, так и экономических элементов.

Однако многие отечественные ученые дают свое толкование данному понятию. Одно из таких понятий: «налоговая система – это совокупность установленных в стране налогов, которые взаимосвязаны, органично дополняют друг друга и не противоречат системе в целом и другим ее элементам» [12, с. 151]. Более всего ученые уделяют внимание анализу эффективности налоговой политики, обоснованности размеров налогов, налогового давления. По мнению С.В. Барулина, налоговая политика состоит из двух аспектов: взывание налогов согласно всем элементам налоговой системы и формирования государственного бюджета. Что касается второго аспекта – государство не может устанавливать максимальный уровень налогообложения из-за возможности появления социального напряжения. В связи с этим для покрытия части расходов используются займы как отложенные на будущее налоги [26, с. 20].

Однако, считаем необходимым сконцентрировать внимание на тех авторах и ученых, более подробно изучают основы функционирования налоговой системы. В.М. Пушкарёва рассматривает налоговую систему как совокупность налогов, взимаемых в государстве; формы и методы их построения; методы расчета налогов и налоговый контроль [6, с. 151]. В.П. Вишневский характеризует налоговую систему не только как совокупность налоговых законов, но и как институт, включающий специфический социальный слой финансовых специалистов; правила и традиции бухгалтерского учета, созданные государством фискальные и финансовые учреждения; формальные и неформальные процедуры, связанные с вычислением, уплатой и распределением определенных законодательством

обязательных платежей [22, с. 9]. Также необходимо уделить внимание зарубежным ученым, внесшим весомый вклад в историю формирования принципов налогообложения. В течение нескольких веков (от четырех принципов налогообложения, обобщенных А. Смитом, к девяти принципам, предложенных А. Вагнером, и пяти принципам, сформулированных Дж. Э. Стиглицем) принципы дополнялись, обосновывались, приобретали более ярких и точных формулировок. В частности, принципы этического и организационно-технического характера впервые были сформулированы классиком политэкономии А. Смитом и впоследствии были дополнены принципом фискальной достаточности (А. Вагнер), экономической эффективности (Р. Мардсена, Дж. Э. Стиглиц) и политической ответственности (Дж. Е. Стиглиц). Значение некоторых принципов налогообложения со временем менялось, прежде всего, принцип справедливости. Не осталась неизменной и их субординация. В частности, А. Вагнер, учитывая важность функций и необходимость финансового обеспечения их выполнения, на первое место поставил фискальные принципы достаточности и эластичности обложения, тогда как большинство его предшественников и современников первоочередной считали принцип справедливости налогообложения [8, с. 49].

Имеют место и другие мнения о налоговой политике. А.А. Тедеев основными принципами налоговой политики как деятельности государства в сфере установления и взимания налогов считает фискальную и экономическую эффективность (достаточность доходов, минимизацию расходов на сбор доходов и предотвращения уклонения от уплаты платежей в бюджет, эластичность налоговой системы, равномерное распределение налогов между административно-территориальными единицами) и социальную справедливость (налогоплательщиками должны выступать все члены общества, которые получают доходы) [28, с. 32].

Исследование проблемы эффективного функционирования налоговой системы является одной из основных задач властных полномочий публичных органов, методов и средств взимания налогов, организации и значение налогового контроля и роли органов государственной власти в этом процессе, представляется важным для современной науки административного и финансового права.

Для формирования эффективного механизма функционирования налоговой системы необходимо определить факторы, которые необходимы для ее построения. Основными факторами построения налоговой системы выступают именно принципы налогообложения. Согласно этим принципам налоговая система нуждается в эффективном комбинировании налогов с разной степенью эластичности вместе с разным свойством относительно возможностей их перекладки, а также реализации принципов экономической эффективности и

справедливости. Именно таким образом обеспечивается такое свойство налоговой системы, как ее построение на основе взаимодополнения. Реализация налоговой системой определенной совокупности общих и особых принципов налогообложения придает ей неповторимость [12, с. 153].

Налоговая система является разновидностью открытой динамической системы, поскольку представляет собой совокупность установленных в стране налогов. Ее открытость означает необходимость анализа внешних факторов, под воздействием которых происходит становление налоговой системы. Требование системности состоит в том, что налоги должны быть взаимосвязаны, должны органично дополнять друг друга и не противоречить системе в целом и ее элементам. Системный подход означает, что должны реализовываться обе функции налогов. С позиции фискальной функции налоговая система должна обеспечить гарантированное и стабильное поступление доходов в бюджет; с позиции регулирующей – предоставить государству возможность влиять на все стороны социально-экономического развития общества. Налоговая система должна включать достаточно широкий круг налогов различной целеустремленности, поскольку практически невозможно, чтобы одновременно в одном налоге вполне реализовывались обе функции. Определяющей базой построения налоговой системы является объем расходов бюджета и целевых фондов. Налоги в государстве нельзя считать самоцелью, ведь с точки зрения организации финансовой деятельности налоговой системы налоги вторичны относительно расходов. Важной составляющей построения и функционирования налоговой системы является установление ее исходных принципов. Эти принципы рассматриваются по трем направлениям: принципы формирования налоговой системы, принципы налогообложения и принципы налоговой политики [28, с. 33].

Необходимо также уделить внимание процессу формирования налоговой системы, основанном на таких принципах: во-первых, системности, во-вторых, установление определяющей базы этой системы и, в-третьих, исходных принципов.

Поскольку понятие системности уже было раскрыто, сосредоточим внимание на том, что в основе процесса формирования налоговой системы лежит четкий ориентир, определяющей базой которого является объем бюджетных расходов. Именно налоговая система призвана обеспечить основные поступления для покрытия этих расходов. Принципы формирования налоговой системы определяют фундаментальные доминанты относительно установления каждого налога в отдельности и в их совокупности. К ним относят: равнонапряженность в налогообложении, уравнированность интересов государства и налогоплательщиков и целенаправленное применение налогов как финансовых инструментов регулирования пропорций социально-

экономического развития.

Важной составляющей налоговой системы является механизм взимания налогов, который основан на том, что каждый участник налоговых отношений выполняет свои функции в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами. Соответственно, при правильном функционировании этого механизма будет осуществляться полноценное наполнение бюджета [31, с. 44].

Налоговые системы других экономически развитых стран включают в себя такие же основные налоги, которые взимаются и в Беларуси, но структура налоговых поступлений отличается от отечественной. Так, налогами, которые формируют основную массу поступлений в этих странах, являются: подоходный налог с граждан, налоги на потребление в виде налога на добавленную стоимость и специфических акцизов, поступления в фонды социального страхования и налог на прибыль предприятий. За последние годы внедряется много мероприятий по совершенствованию налоговой системы. Если сравнить структуру налоговых поступлений в развитых странах, очевидно, наиболее бюджетное значение имеют подоходные налоги с граждан, платежи в фонды социального назначения и налоги на потребление. В некоторых государствах, таких как США, Япония именно прямые налоги имеют наибольшее бюджетное значение, а в европейских странах преобладают косвенные налоги и платежи в фонды социального назначения [27, с. 84].

Следует отметить, что больше внимания уделяется рассмотрению структуры построения и формирования налоговой системы, которое имеет в настоящее время более теоретическое значение, чем практическое. Вместе с тем, толкование понятия механизма функционирования налоговой системы не имеет четкого определения. «Функционирование механизма» - это совокупность факторов, регламентированной взаимодействия всех средств, обеспечивающих действие составных частей этой системы в их взаимозависимости [5, с. 106]. Данное определение можно трактовать как совокупность отношений, возникающих в процессе взаимодействия налоговых органов с субъектами налогообложения при уплате обязательных налогов и сборов. По мнению авторов, правильное определение этого понятия играет значительную роль в формировании общего понятия налоговой системы и налоговых отношений.

Обобщая теоретический анализ и исходя из вышеуказанного определения, можно сделать выводы о том, какие составляющие формируют концептуальные основы эффективного механизма налоговой системы. Среди них можно назвать следующие:

- 1) формирование устойчивого доверия между государством и налогоплательщиками;
- 2) законодательное обеспечение отношений государства с физическими и

юридическими лицами с помощью налогов;

3) обеспечение государства ресурсами для выполнения своих функций перед обществом;

4) установление налоговых нагрузок, которые не сдерживают развитие экономики;

5) прозрачность и простота налогообложения;

6) справедливость и обоснованность налоговой нагрузки;

7) однообразие применения норм налогообложения (нейтральность налогов);

8) уменьшение налогового давления и проявлений коррупции;

9) обоснована структуризация налоговой системы по видам и др. [30, с. 81].

Принцип целенаправленного использования налогов как финансовых инструментов означает, что, формируя налоговую систему, следует учитывать ее влияние на деятельность налогоплательщиков, на характер, темпы и пропорции социально-экономического развития общества в целом. Каждый определенный набор налогов, формирует налоговую систему, оказывать соответствующее влияние на общество. Очень важно четко представлять, каким будет это влияние, как в отношении отдельных налогов, так и налоговой системы в целом.

Принцип использования налогов как финансовых инструментов основывается на их регулирующей функции. Регулирующее воздействие налогов является объективным явлением и осуществляется независимо от воли государства, поэтому очень важно знать и уметь использовать способность налогов влиять на поведение и деятельность их плательщиков. Формирование налоговой системы основывается на подборе таких налогов, позволяющие реализовывать определенные приоритеты и задачи экономической и социальной политики. Изменяя набор налогов и механизм их взимания, государство изменяет и направления своего влияния. В то же время очень важно, чтобы и формирования налоговой системы, и ее изменения должны целенаправленный характер, то есть, необходимо четко знать, чего нужно достичь и как это можно сделать.

Исходя из вышесказанного, необходимо уделить внимание одному из основных составляющих функционирования налоговой системы, понятию «налоги». С помощью налогов перераспределяется валовой внутренний продукт и происходит воздействие на деловую активность членов общества, меняется рыночное саморегулирование, воплощается государственная политика развития экономики. Налоги – это объективное общественное явление, поэтому при построении налоговой системы следует исходить из реалий социально-экономического состояния страны, а не руководствоваться

пожеланиями, хотя и лучшими, но неосуществимыми. Необходимо также помнить, что налоговая структура в Беларуси отличается от аналогичных структур развитых стран большим бюджетным значением налога на прибыль предприятий.

Выбор структуры налоговой системы является одной из определяющих основ ее построения и зависит от ряда факторов (рисунок 1.1)



Рисунок 1.1 – Факторы влияния на структуру налоговой системы

Примечание – Источник: [20, с. 221]

Важнейшей концептуальной основой роста эффективности механизма налоговой системы является формирование устойчивого доверия между государством и налогоплательщиками. Такое доверие формируется устойчивостью налоговых отношений между государством и налогоплательщиками.

Таким образом, из вышесказанного рассматриваемого вопроса можно сделать следующие выводы: для эффективного построения и дальнейшего функционирования налоговой системы необходимо установить действенную тесную связь между государством, юридическими и физическими лицами по формированию, распределению и использования доходов, ведь это одно из главных условий оптимального функционирования экономики и финансов, потому что именно через налоги осуществляется тесная связь. Отдельные элементы образуют налоговую систему только тогда, когда между ними формируются связи совместимости, согласованности и соответствия. Для создания благоприятных условий хозяйствования, достижение экономического развития страны в современных условиях и постоянного изменения факторов налоговой политики необходимо четкое стратегическое видение дальнейшего

развития налоговой системы государства. При этом необходимо не забывать о том, что для более эффективного функционирования налоговой системы данное толкование должно быть закреплено на законодательном уровне. И наконец, дальнейшее реформирование такой системы налогообложения должно проводиться с учетом опыта более развитых стран.

Выводы по главе:

1) Определена следующая экономическая сущность налогов: налоги являются обязательными платежами, изымаемые государством с доходов юридических или физических лиц в соответствующий бюджет для финансирования затрат государства, предусмотренных его конституцией и другими законодательными актами. Это одна из форм выравнивания доходов юридических и физических лиц с целью достижения социальной справедливости и экономического развития. Изымая часть доходов предпринимателей и граждан, государство гарантирует их эффективное использования для удовлетворения потребностей общества в целом и достижения роста благосостояния населения.

Выяснив определения сущности налогов и единства их функций, сделан важный в теоретическом плане вывод о том, что специфическое общественное назначение налогов находит свое выражение не в существовании каждой функции отдельно, а только в их единстве. Определены следующие функции налогов: фискальная, регулирующая, распределительная, контрольная и стимулирующая. Взимание налога связано с достойными пропорциями распределения ВВП и национального продукта. Причем государство через конкретные ставки и льготы может регулировать эти стоимостные пропорции распределения. Из вышесказанного можно сделать вывод, что налоги – это инструмент государственного вмешательства в экономические процессы, происходящие в обществе. Используя такой инструмент, государство должно оптимально учитывать интересы трех сторон: государства; налогоплательщиков; конкретных граждан.

2) Выделены следующие виды налогов: по способу уплаты (прямые налоги и косвенные); по распределению сумм налогов (закрепленные налоги и регулирующие налоги); по характеру использования (общие и целевые налоги); по объекту обложения (налог на капитал, налог на землю, налог на имущество); по территориальному уровню (республиканские, региональные, местные налоги); по источнику уплаты (налоги, удерживаемые из заработной платы; налоги, удерживаемые из выручки и т.д.); по категории налогоплательщика (налоги, взимаемые с физических лиц, налоги, взимаемые с юридических лиц, налоги, взимаемые как с физических, так и с юридических лиц); по налоговой ставке (прогрессивные, регрессивные, пропорциональные, твердые налоги); по способу обложения (кадастровые, декларационные, безналичные,

налично-денежные налоги).

3) Определена налоговая система как совокупность установленных в стране налогов, которые взаимосвязаны, органично дополняют друг друга и не противоречат системе в целом и другим ее элементам. Налоговая система строится на определенных принципах, среди них: достаточность доходов, минимизация расходов на сбор доходов и предотвращения уклонения от уплаты платежей в бюджет, эластичность налоговой системы, равномерное распределение налогов между административно-территориальными единицами, социальная справедливость (налогоплательщиками должны выступать все члены общества, которые получают доходы). Для эффективного построения и дальнейшего функционирования налоговой системы необходимо установить действенную тесную связь между государством, юридическими и физическими лицами по формированию, распределению и использования доходов, ведь это одно из главных условий оптимального функционирования экономики и финансов, потому что именно через налоги осуществляется тесная связь.

ГЛАВА 2

АНАЛИЗ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И КНР

2.1 Особенности системы налогообложения в Республике Беларусь

Налоговая система Республики Беларусь включает республиканские налоги и сборы, местные налоги и сборы, особые режимы налогообложения. В соответствии со ст. 6 Налогового кодекса Республики Беларусь (НК РБ) налогом признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты [38, с. 12]. Всего в стране взимается 19 налогов и сборов, указанных в Кодексе по состоянию на начало 2019 г.

С 1 января 2019 г. в Республике Беларусь вступила в силу новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь, в основу которого положены следующие принципы:

- стабильности налогового законодательства, исключающем его корректировку чаще, чем раз в три года;
- простоты, понятности правовых норм и легкости их восприятия;
- недопущения правовой неопределенности и несогласованности предписаний;
- прямого действия правовых норм.

Налоговый кодекс состоит из двух частей. Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь включает разделы:

- общие положения;
- налоговое обязательство;
- налоговый учет и налоговый контроль;
- налоговые и таможенные органы Республики Беларусь. Обжалование решений налоговых органов [38].

Особенная часть Налогового Кодекса посвящена изложению порядка исчисления и уплаты налогов и сборов. В Приложениях к Налоговому кодексу приведены налоговые ставки по акцизам, земельному налогу, другим налогам и сборам (пошлинам). Отметим некоторые особенности исчисления и уплаты налогов в Республике Беларусь.

В соответствии с гл. 16 Общей части Налогового Кодекса,

плательщиками **налога на прибыль** являются организации. Объектом налогообложения налогом на прибыль признается валовая прибыль. Налоговой базой налога на прибыль признается денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению. Ставки налога представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Ставки налога на прибыль

Доход	Ставка, %
Стандартная	18
Для банков и страховых организаций	25
Для коммерческих организаций, включенных в реестр микрофинансовых организаций	25
По дивидендам	12
По высокотехнологичным товарам собственного производства	10
Для научно-технологических парков, центров трансфера технологий, резидентов научно-технологических парков	10

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [38]

Ставка налога на прибыль устанавливается в размере 18 %, если иное не определено ст. 184 НК.

Налогообложение **доходов иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство**, осуществляется на основании гл. 17 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь. Ставки налога на доходы установлены ст. 189 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь.

В соответствии с нормами гл. 17 НК отдельные виды таких доходов подлежат обложению налогом на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.

Плательщиками налога на доходы признаются иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами, не осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, но извлекающие доходы из источников в Республике Беларусь.

Для определения наличия объекта налогообложения необходимо руководствоваться нормами статьи 189 НК. В данной статье предусмотрено 14 групп доходов, подлежащих налогообложению при условии, что такие доходы получены иностранной организацией от источников в Республике Беларусь.

Ставки налога на доходы установлены в размере от 0 до 15 % [38], дифференцированы в зависимости от вида облагаемого дохода и приведены в ст. 192 НК.

Плательщиками **налога на добавленную стоимость (НДС)** являются:

организации, индивидуальные предприниматели (с учетом особенностей, установленных Кодексом) и физические лица (на которых возложена обязанность по уплате НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь).

Объект налогообложения:

- обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь;
- ввоз товаров на территорию Республики Беларусь.

В Республике Беларусь действует зачетный метод расчета НДС. Сумма НДС рассчитывается путем умножения налогооблагаемой базы на ставку налога. Налоговое обязательство определяется как разность между валовой суммой причитающегося налога и зачетами налога за определенный налоговый период. Если последняя из двух величин превышает первую, плательщик не обязан платить НДС, а разница переносится на следующий период и вычитается из налогового обязательства за следующий период, либо возвращается плательщику.

Налог на добавленную стоимость взимается по следующим ставкам:

- 0 %: при реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, а также вывезенных в государства – члены Таможенного союза;
- 10 %: при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства;
- 20 %: применяется во всех случаях, которые особо не определены действующим законодательством.
- 25 %: реализации услуг электросвязи [46].

Плательщиками **акцизов** являются: организации, индивидуальные предприниматели (с учетом особенностей, установленных Кодексом) и физические лица (на которых возложена обязанность по уплате НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь). Объект налогообложения – подакцизные товары. К подакцизным товарам относятся: спирт; алкогольная продукция; непищевая спиртосодержащая продукция; пиво, пивной коктейль; слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,2 % и менее 7 %; табачные изделия; автомобильные бензины; дизельное топливо и дизельное топливо с метиловыми эфирами жирных кислот; судовое топливо; газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный, используемые в качестве автомобильного топлива; масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; сидры; пищевая спиртосодержащая продукция. Ставки установлены в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров (твердые (специфические) ставки).

Объектом налогообложения **подоходным налогом с физических лиц**

признаются доходы, полученные плательщиками: от источников в Республике Беларусь и (или) от источников за пределами Республики Беларусь; от источников в Республике Беларусь – для физических лиц, не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь.

Согласно с гл. 18 ст. 214 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь при определении налоговой базы подоходного налога с физических лиц учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Ставки подоходного налога с физических лиц представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Ставки подоходного налога с физических лиц

Доход физических лиц	Ставка
Доход физических лиц	13 %
Доходы, полученных плательщиками от сдачи физическим лицам в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых и (или) нежилых помещений, машино-мест, находящихся на территории Республики Беларусь	Фиксированная сумма в соотв. с пр.2 к НК РБ
Доходы, получаемые белорусскими индивидуальными предпринимателями (нотариусами, адвокатами) от осуществления предпринимательской (нотариальной, осуществляемой индивидуальной адвокатской) деятельности. Доходы, исчисляемые в соответствии с законодательством налоговым органом исходя из сумм превышения расходов над доходами. Доходы, получаемые физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без государственной регистрации в нарушение требований законодательных актов, от осуществления такой деятельности.	16 %
Доходы в виде дивидендов при условии, если в течение трех предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации – резидентами Республики Беларусь.	6 %
Доходы в виде выигрышей (возвращенных несыгравших ставок), полученных физическими лицами от организаторов азартных игр – юридических лиц Республики Беларусь	4 %
Доходы в виде дивидендов при условии, если в течение пяти предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации – резидентами Республики Беларусь.	0 %

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [38]

Плательщиками **налога на недвижимость** являются организации и физические лица (с учетом особенностей установленных гл. 19 Общей части Налогового Кодекса). Объектами налогообложения налога на недвижимость являются капитальные строения (здания, сооружения), их части, машино-места, являющиеся собственностью или находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении плательщиков-организаций и др. [38].

Годовая ставка налога на недвижимость устанавливается в размерах, установленных г. 19 ст. 230 Общей части Налогового Кодекса, показана в таблице А.1 Приложения А. Так, ставки налога для плательщиков-организаций установлены в размере 1 %, 0,1 %, 0,2 %, 0,4 %, 0,6 %, 0,8 %. Ставки налога для плательщиков-физических лиц установлены в размере 0,1 %, 0,2 % [38].

Плательщиками **земельного налога** являются организации и физические лица, у которых земельные участки на территории Республики Беларусь находятся на праве постоянного или временного пользования, пожизненного наследуемого владения или частной собственности (гл. 20 Общей части Налогового Кодекса). Объектами налогообложения земельным налогом признаются расположенные на территории Республики Беларусь земельные участки.

Ставки земельного налога:

- комбинированные – в зависимости от функционального назначения и кадастровой стоимости земельного участка;
- фиксированные (твердые) – на земли сельскохозяйственного назначения и земли, не имеющие кадастровой стоимости.

Плательщиками **налога на добычу (изъятие) природных ресурсов** являются организации и индивидуальные предприниматели (гл. 22 Общей части Налогового Кодекса). Объектом налогообложения налога на добычу (изъятие) природных ресурсов является добыча (изъятие) следующих природных ресурсов: песка, используемого в качестве формовочного, для производства стекла, фарфоро-фаянсовых изделий, огнеупорных материалов, цемента; песчано-гравийно-валунного материала; камня строительного, облицовочного; воды (поверхностной и подземной); минеральных вод, минерализованных промышленных вод; песка; глины, супеси, суглинка и трепела; бентонитовых глин; калийных солей (в пересчете на оксид калия), каменной соли; нефти и газового конденсата; мела, мергеля, известняка и доломита; гипса; железных руд; торфа влажностью 40 %; сапропелей влажностью 60 %; мореного дуба; янтаря; золота; виноградной улитки; личинок хирономид; зеленой лягушки (прудовой, съедобной, озерной); гадюки обыкновенной; бурого угля (в пересчете на условное топливо); горючих сланцев (в пересчете на условное топливо); длиннопалого (узкопалого) рака.

Ставки налога на добычу (изъятие) природных ресурсов установлены в фиксированных суммах.

Плательщиками **экологического налога** являются организации и индивидуальные предприниматели.

Объект налогообложения:

- выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух;
- сброс сточных вод;

- хранение, захоронение отходов производства;
- ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции.

Ставки экологического налога установлены в фиксированных суммах в зависимости от объемов выбросов загрязняющих веществ, сбросов сточных вод, захоронение отходов, ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ [38].

Налоги в Республике Беларусь формируют большую часть поступлений в государственный бюджет. Состав и структура платежей в бюджет, контролируемых налоговыми органами Республики Беларусь представлена в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Состав и структура платежей в бюджет, контролируемых налоговыми органами Республики Беларусь

Наименование платежей	Поступления, млн. руб.		Удельный вес в доходах бюджета, %		Отклонение (+/-), п.п.
	2017 г.	2018 г.	2017 г.	2018 г.	
Доходы бюджета, контролируемые МНС	22 358,1	24 825,0	100,0	100,0	х
Налоговые доходы	19 011,3	21 666,2	85,0	87,3	2,2
НДС	5 667,1	6 461,7	25,3	26,0	0,7
Подходный налог с физических лиц	4 338,6	5 162,7	19,4	20,8	1,4
Акцизы	2 260,9	2 519,1	10,1	10,1	0,0
Земельный налог	590,8	675,9	2,6	2,7	0,1
Налог при упрощенной системе налогообложения	450,1	555,7	2,0	2,2	0,2
Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов	541,3	668,7	2,4	2,7	0,3
Налог на прибыль	2 915,1	3 277,7	13,0	13,2	0,2
Налог на доходы	268,8	300,5	1,2	1,2	0,0
Экологический налог (включая утилизационный сбор)	120,8	128,6	0,5	0,5	0,0
Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции	105,0	113,5	0,5	0,5	0,0
Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц	103,8	116,5	0,5	0,5	0,0
Налог на недвижимость (включая налог на незавершенное строительство)	1 024,7	1 061,3	4,6	4,3	-0,3
Налог на игорный бизнес	44,8	47,3	0,2	0,2	0,0
Прочие налоги, сборы, пошлины	579,5	576,9	2,6	2,3	-0,3

Примечание – Источник: [51]

Как видно из таблицы 2.3, налоговые доходы в 2018 г. составили 87,3 %

доходов бюджета контролируемых налоговыми органами Республики Беларусь, в 2017 г. – 85,0 %. В структуре доходов бюджета наибольший удельный вес занимает НДС – 26,0 %, подоходный налог – 20,8 % и налог на прибыль – 13,2 %.

По итогам 2018 г. доходы государственного бюджета Республики Беларусь составили 37 683,5 млн. руб. и увеличились по сравнению с 2017 г. на 19,1 % в номинальном выражении (в реальном выражении – на 6,7 %). Отношение доходов консолидированного бюджета к ВВП составило 31 % (рисунок 2.1).

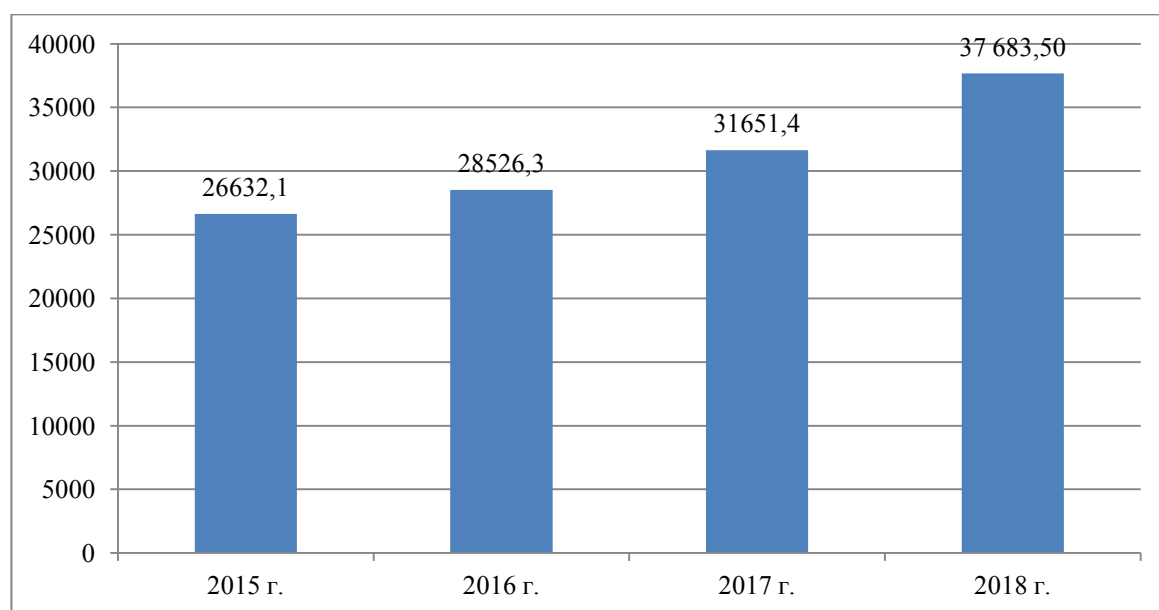


Рисунок 2.1 – Доходы консолидированного бюджета Республики Беларусь за 2015-2018 гг., млн. руб.

Примечание – Источник: [49, с. 3]

Основная доля доходов консолидированного бюджета (83,6 %) в 2018 г. сформирована за счет налоговых поступлений (в 2017 г. – 83,2 %).

За 2018 г. в бюджет поступило 31 491,8 млн. руб. налоговых доходов. По сравнению с 2017 г. поступления увеличились на 19,6 % в номинальном выражении (в реальном выражении – на 7,1 %) (таблица 2.4). Неналоговые доходы за 2018 г. сложились в сумме 4 067,3 млн. руб. и по сравнению с 2017 г. увеличились на 0,6 % в номинальном выражении (в реальном выражении снизились на 9,8 %). Безвозмездные поступления за 2018 г. составили 2 124,4 млн. руб. и по сравнению с 2017 г. увеличились на 67,5 % в номинальном выражении (в реальном выражении – на 50 %).

По отношению к ВВП наибольший удельный вес занимает НДС (в 2017-2018 гг. – 8,7 %), подоходный налог (в 2017 г. – 4,1 %, в 2018 г. – 4,2 %), налоговые доходы от ВЭД (в 2017 г. – 3,4 %, в 2018 г. – 4,5 %).

Таблица 2.4 – Состав и структура доходов консолидированного бюджета Республики Беларусь за 2017-2018 г.

	2017 г.		2018 г.	
	млн рублей	в % ВВП	млн рублей	в % ВВП
Доходы (всего)	31 651,4	29,9	37 683,4	31,0
Налоговые доходы, из них:	26 340,5	24,9	31 491,8	25,9
Подходный налог	4 338,6	4,1	5 162,7	4,2
Налог на прибыль	1 915,1	2,8	3 277,7	2,7
Налоги на собственность	1 615,4	1,5	1 737,2	1,4
НДС	9 247,7	8,7	10 551,5	8,7
Акцизы	2 342,5	2,2	2 621,8	2,2
Налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности	3 546,6	3,4	5 501,5	4,5
Неналоговые доходы	4 042,2	3,8	4 067,2	3,3
Безвозмездные поступления	1 268,7	1,2	2 124,4	1,7

Примечание – Источник: [49, с. 13]

Структура налоговых доходов консолидированного бюджета за 2017-2018 гг. показана на рисунке 2.2.

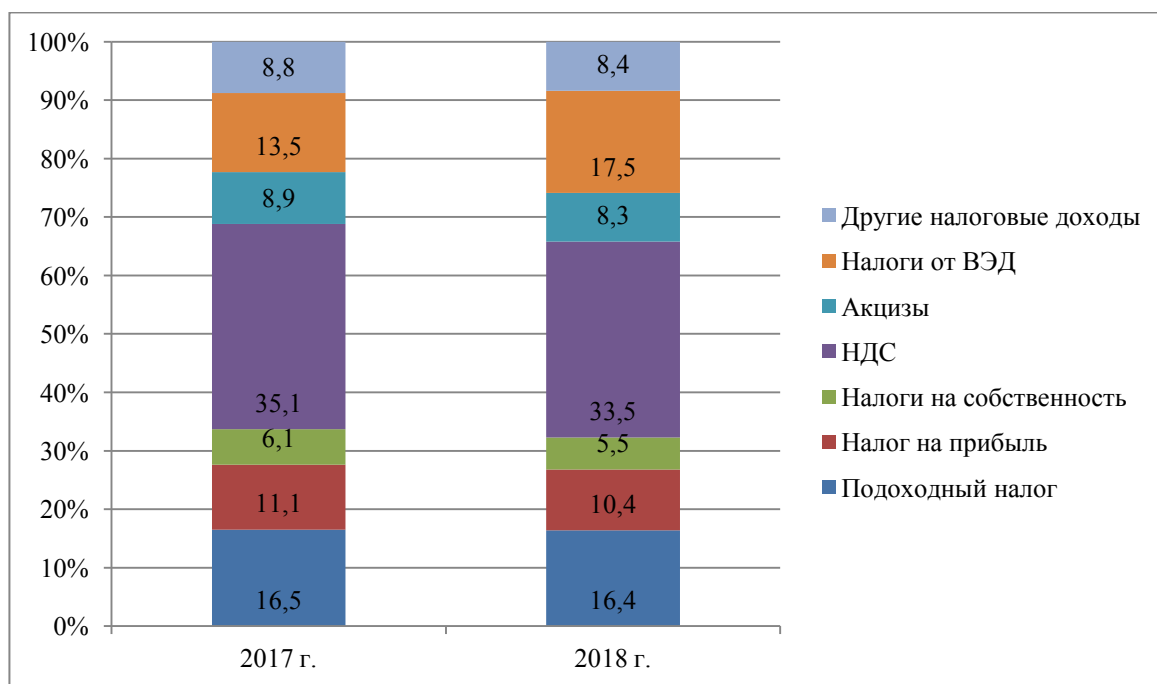


Рисунок 2.2 – Структура налоговых доходов консолидированного бюджета за 2017-2018 гг., %

Примечание – Источник: [49, с. 3]

В 2018 г. наибольший удельный вес (91,6 %) в общем объеме налоговых поступлений занимают: налог на добавленную стоимость (33,5 %), налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности (17,5 %), подходный налог

(16,4 %), налог на прибыль (10,4 %), акцизы (8,3 %), налоги на собственность (5,5 %).

За 2018 г. поступления по основным доходным источникам составили (рисунок 2.3, Приложение Б):

- по налогу на добавленную стоимость 10 551,5 млн. руб. (увеличение к 2017 г. на 14,1 % в номинальном выражении, или на 2,2 % в реальном выражении);

- по подоходному налогу 5 162,7 млн. руб. (увеличение на 19 % в номинальном выражении, или на 6,6 % в реальном выражении);

- по налоговым доходам от внешнеэкономической деятельности 5 501,5 млн. руб. (увеличение на 55,1 % в номинальном выражении, или на 39 % в реальном выражении);

- по налогу на прибыль 3 277,7 млн. руб. (увеличение на 12,4 % в номинальном выражении, или на 0,8 % в реальном выражении);

- по акцизам 2 621,8 млн. руб. (увеличение на 11,9 % в номинальном выражении, или на 0,3 % в реальном выражении);

- по налогам на собственность 1 737,2 млн. руб. (увеличение на 7,5 % в номинальном выражении, или снижение на 3,6 % в реальном выражении).

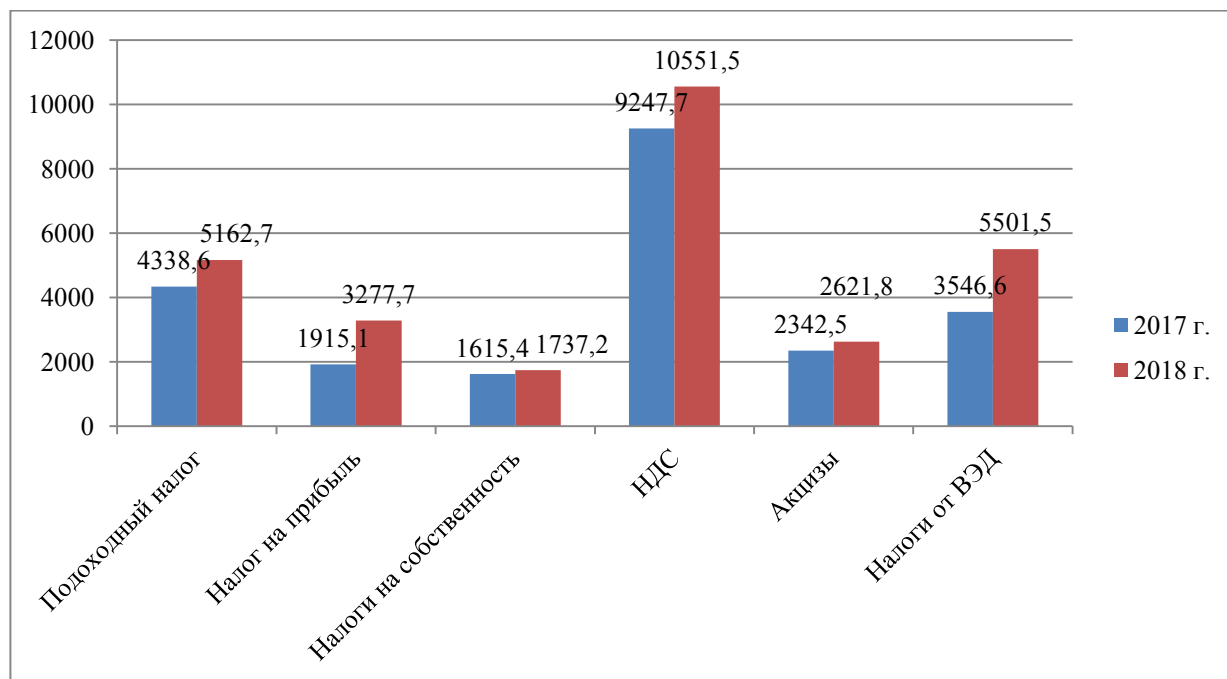


Рисунок 2.3 – Динамика налоговых доходов консолидированного бюджета за 2017-2018 гг., млн. руб.

Примечание – Источник: [49, с. 4]

Таким образом, в Республике Беларусь создана система нормативных правовых актов, регулирующих налоги. Основным законодательным актом по правовому регулированию налогов является Налоговый кодекс Республики

Беларусь. В условиях перехода Республики Беларусь к рыночной экономике важным является соблюдение мировых стандартов, в том числе и в налогообложении, в частности в теории налогообложения. Практика и мировой опыт показали, что наиболее эффективной является налоговая система с небольшим количеством налогов, которая охватывает все основные объекты налогообложения. Налоговая система должна быть освобождена от малоэффективных налоговых форм. В Республике Беларусь отмечается ежегодный рост налоговых поступлений в консолидированный бюджет Республики Беларусь. Отношение доходов консолидированного бюджета к ВВП составило более трети. В 2018 г. наибольший удельный вес в общем объеме налоговых поступлений занимают: налог на добавленную стоимость, налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности, подоходный налог, налог на прибыль.

2.2 Развитие системы налогообложения в КНР

Базовым источником правового регулирования налогообложения Китая также является конституция. Начиная с первой конституции – Конституции КНР от 20 сентября 1954 г., налоговые нормы являются обязательным элементом основного закона государства. Например, в ст. 102 названной конституции была включена общепринятая норма о том, что граждане Китайской Народной Республики обязаны в соответствии с законом платить налоги. Присутствует подобная норма и в ст. 56 ныне действующей Конституции КНР от 4 декабря 1982 г., чем раскрывается два важнейших юридических положения налогового права Китая: всеобщность налогообложения и законность установления налогов [41, с. 145].

Следующий уровень в системе источников налогового законодательства Китая составляют собственно налоговые законы. Их можно определить, как обладающие наибольшей юридической силой нормативные правовые акты, принятые в специальном порядке высшим представительным органом государственной власти и регулирующие наиболее важные и принципиальные общественные отношения в налоговой сфере. Ведущее место в системе таких нормативных правовых актов занимает Закон КНР от 4 сентября 1992 г. (с изм. от 28 февраля 1995 г.) «Об управлении взиманием налогов». Этот закон состоит из шестидесяти двух статей, распределенных по шести главам [41, с. 148].

Налоговая система КНР состоит из множества налогов, основные из которых можно разбить на группы (Приложение В). На рисунке В.1 Приложения В приведено 19 различных налогов, относящихся к семи группам

по объектам их налогообложения. Рассмотрим основные налоги в Китае и их особенности.

Налог на прибыль предприятий (корпоративный подоходный налог) уплачивается предприятиями и другими организациями (не включая индивидуальные частные предприятия и товарищества). Единая ставка налога на доходы составляет 25 %; для предприятий новых и высоких технологий – 15 %; для малых малорентабельных предприятий – 20 % [41, с. 146]. Существуют налоговые льготы для предприятий, созданных в западных и центральных регионах Китая.

Налог на доходы физических лиц уплачивается: физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами КНР – на доходы, полученные в КНР и из-за рубежа; лицами, не являющимися налоговыми резидентами КНР – на доходы, полученные в КНР. Ставка налога на доходы физических лиц зависит от вида и суммы дохода. В зависимости от величины дохода применительно к заработной плате физического лица установлена прогрессивная шкала ставок в размере от 3 % (при доходе ниже 1,5 тыс. юаней) до 45 % (свыше 80 тыс. юаней). Доходы от других видов деятельности облагаются налогом в размере 5 % - 35 %. Стандартная ставка налога на проценты и роялти составляет 20 %.

Налог на добавленную стоимость взимается при реализации товаров и части работ. При реализации услуг взимается налог на предпринимательскую деятельность. В КНР существуют два вида налогоплательщиков НДС: обычные налогоплательщики и малые налогоплательщики. Малые налогоплательщики, ведущие производственную деятельность и имеющие выручку от реализации менее 500 000 юаней, или торговую деятельность и имеющие выручку от реализации менее 800 000 юаней уплачивают НДС со всей суммы выручки и не вправе вычитать входной НДС. Стандартная ставка НДС для обычных налогоплательщиков – 17 %; для малых налогоплательщиков – 6 %; льготная ставка НДС для обычных налогоплательщиков – 4 % (реализация сельскохозяйственной продукции техники, удобрений и кормов; экспорт товаров – 0 %). Ставка в 11% распространяется на транспортные, почтовые, телекоммуникационные услуги, строительство, аренду и торговлю недвижимостью, отчуждение права пользования землей, а также продажу или импорт некоторых видов товаров. Малые предприятия с оборотом менее установленного законом уровня уплачивают НДС по ставке в размере 3 % [40, с. 31]. Госсовет КНР вправе вводить льготные ставки или освобождать от уплаты НДС некоторые отрасли и категории товаров и услуг.

Потребительский налог уплачивается организациями и физическими лицами, которые осуществляют производство или реализацию потребительских (подакцизных) товаров, ведут импорт потребительских товаров, которые облагаются налогом по различным ставкам (специфическим, адвалорным или

комбинированным). В зависимости от объекта налогообложения (табачные изделия, алкогольная продукция, косметика, ювелирные изделия, нефтепродукты, автомобили и пр.) ставка налога варьируется от 3 % (мотоциклы) до 56 % (сигареты).

Транспортный налог уплачивается собственниками или владельцами транспортных средств. Ставка налога зависит от вида транспортного средства (пассажирский автотранспорт, грузовой автотранспорт, спецтранспорт, мотоциклы, транспортные средства сельскохозяйственного назначения; водные суда, яхты).

Налог на приобретение автотранспорта уплачивается при покупке нового автотранспортного средства (при покупке на вторичном рынке налог не взимается). Ставка налога составляет 10 % от стоимости автомобиля.

Налог на недвижимость уплачивается собственниками зданий, строений, сооружений, помещения, расположенных в городской местности и используемых для ведения предпринимательской деятельности. Налоговой базой по налогу на недвижимость является стоимость недвижимости, уменьшенная на 10-30 % (в зависимости от региона). Если недвижимость сдается в аренду, налоговой базой является сумма выплачиваемых арендных платежей. Ставка налога на недвижимость составляет 1,2 %, налога с суммы арендных платежей – 12 %.

Налог на прирост стоимости земли уплачивается при передаче организацией или физическим лицом права пользования земельным участком, находящимся в государственной собственности. Налоговой базой является разница между доходом, полученным от передачи права пользования земельным участком, и расходами, понесенными в связи с приобретением данного права и освоение земельного участка. Налог взимается по ставке в размере от 30 % до 60 % [40, с. 32].

Налог на передачу имущества (налог на переход прав) уплачивается лицами, приобретающими права пользования земельными участками или права собственности на здания, строения, сооружения, помещения. Ставка налога на переход прав составляет от 3 % до 5 %.

Налог на пользование землями городов и городских районов уплачивается лицами, получившими право пользования земельными участками, находящимися в городской местности. Предельные ставки налога составляют от 0,6 до 30 юаней за 1 квадратный метр площади.

Налог на использование природных ресурсов (ресурсный налог) уплачивается организациями и физическими лицами, ведущими добычу в КНР (включая морскую акваторию) полезных ископаемых.

Налог на городское строительство и обслуживание. Все плательщики косвенных налогов в Китае обязаны уплачивать этот дополнительный налог.

Ставки установлены в размере 1 % для районов с низким уровнем доходов населения, 5 % – для регионов, 7 % – для крупных городов. Иностранные компании уплачивают этот налог с 1 января 2011 г.

Налог за занятие сельскохозяйственных земель уплачивается при отводе под строительство земель сельскохозяйственного назначения. Ставка сбора зависит от средней обеспеченности земельными ресурсами в регионе и составляет от 5 до 50 юаней за 1 кв. м.

Дополнительный налог на образование. Все налогоплательщики косвенных налогов в Китае должны уплачивать дополнительный налог на образование в размере 3 %. Дополнительный местный налог на образование в Пекине в размере 2 % установлен с 1 января 2012 г. Для иностранных предприятий налог установлен с 1 января 2011 г.

Экологический налог. Ставка налога рассчитывается в зависимости от вида загрязнения и размера превышения допустимого уровня, причем провинциальные правительства вправе в соответствии с экологической ситуацией вводить повышающие коэффициенты. Так, ставка налога на загрязнение атмосферы составляет от 1,2 до 12 юаней за 1 эквивалент загрязнения; на твердые отходы – от 5 юаней за тонну пустой угольной породы до 1000 юаней за тонну опасных отходов; на шумовое загрязнение – от 350 юаней в месяц за превышение допустимого уровня промышленного шума на 1-3 дБ до 11200 юаней – за превышение свыше 16 дБ [40, с. 33].

Другие налоги и сборы: гербовый сбор, налог на табачный лист, судовой тоннажный сбор и др.) [41, с. 148].

В Китае налоги формируют доходную часть государственного бюджета страны. По итогам исполнения центрального и местных бюджетов Китая в 2018 г. консолидированные бюджетные доходы Китая достигли 17 256,7 млрд. юаней (+7,4 %) (в 2017 г. – 15 955,2 млрд. юаней), составив 102,3 % от намеченного бюджетом показателя. В том числе доходы центрального бюджета выросли на 7,1 % до 8 111,9 млрд. юаней, а местных бюджетов – на 7,7 % до 9 144,8 млрд. юаней.

Уровень налоговой составляющей в объеме финансовых поступлений составил в 2018 г. 14 436,0 млрд. юаней (+10,7 %), неналоговой – 2 820,7 млрд. юаней (-6,9 %). В 2016 г. уровень налоговой составляющей в объеме финансовых поступлений составил 13 035,4 млрд. юаней (+4,7 %), неналоговой – 2 919,8 млрд. юаней (+5,9 %) (таблица 2.5).

В 2017 г. отмечается сокращение поступлений от налога на предпринимательскую деятельность (-40,4 %). В рамках проводимой с 2013 г. реформы в сфере налогообложения (замена налога на предпринимательскую деятельность на НДС в сфере услуг) в 2017 г. налоги были заменены в таких секторах, как строительство, недвижимость (риэлторские услуги), финансы,

рекламная деятельность. В целом, как отмечается, реформа налогообложения снизила налоговую нагрузку, прежде всего на малый и средний бизнес, наиболее массово представленный в сфере услуг.

Таблица 2.5 – Основные доходные статьи государственного бюджета Китая в 2017-2018 гг.

Наименование статей бюджета	2017 г., млрд. юаней	2018 г., млрд. юаней	Темп роста 2018 г. к 2017 г., %
<i>Доходы государственного бюджета (без учета долговых выплат и поступлений), в т.ч.:</i>	<i>15 955,2</i>	<i>17 256,7</i>	<i>7,4</i>
- <i>налоговые поступления:</i>	13 035,4	14 436,0	10,7
НДС	4 071,2	5 637,8	8,0
налог с продаж	1 021,7	1 022,5	0,1
таможенные пошлины, НДС, акцизы	1 278,1	1 596,9	24,9
налог на предпринимательскую деятельность	1 115,2	-	-
возврат НДС при экспорте	-1 215,4	-1 387,0	14,1
налог на прибыль предприятий	2 885,0	3 211,1	11,3
подоходный налог на доходы физических лиц	1 008,9	1 196,6	18,6
налог на природные ресурсы	95,1	135,3	42,3
налог на используемую землю в городах	421,2	436,2	8,1
налог на недвижимость	222,1	260,4	17,3
таможенные сборы	255,5	299,8	15,1
- <i>неналоговые поступления</i>	2 919,8	2 820,7	-6,9

Примечание – Источник: [48, с. 44]

В 2018 г. по некоторым доходным статьям были значительно превышены намеченные показатели, в том числе сверхплановые поступления от НДС составили 267,75 млрд. юаней, от налога на прибыль предприятий – 187,56 млрд. юаней, от НДС, акцизов на импортные товары и таможенных пошлин – 308,62 млрд. юаней. Такие результаты обусловлены, главным образом, соответствующим ростом числа налоговых источников в результате продвижения структурной реформы в сфере предложения, повышения качества и эффективности развития экономики, а также имевшим место ростом индекса цен производителей выше прогнозных показателей, что напрямую стимулировало быстрое увеличение соответствующих налоговых поступлений, рассчитанных в текущих ценах. Кроме того, серьезным фактором роста поступлений от импортных пошлин стало увеличение объемов импорта, а также повышение цен на импортные товары в результате активизации спроса на внутреннем и международном рынках.

Динамика общего объема налоговых поступлений в Китае отражена на рисунке 2.4.

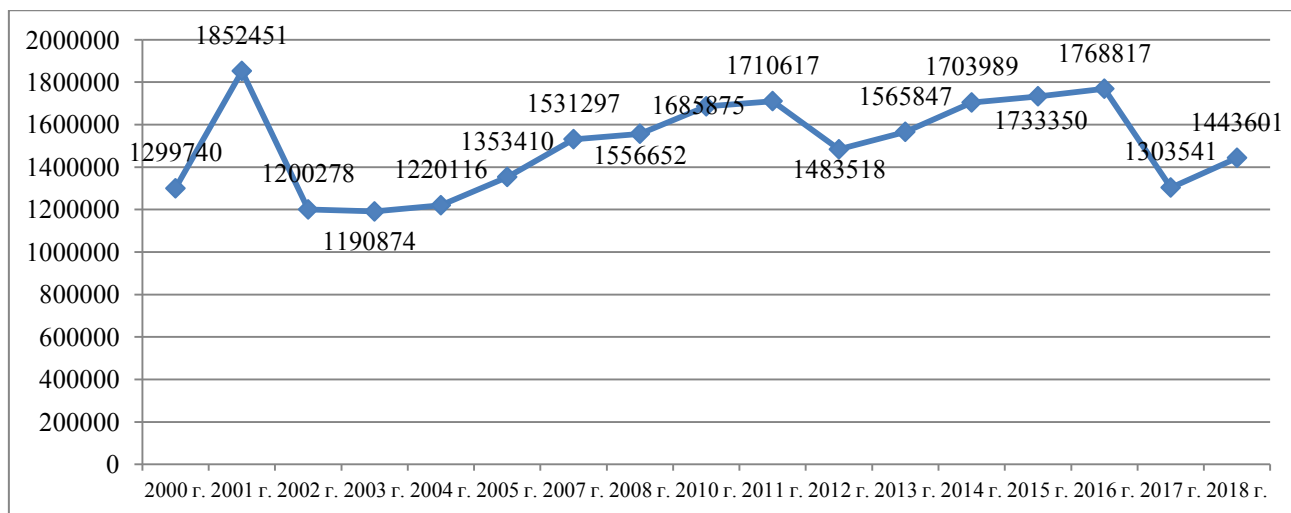


Рисунок 2.4 – Динамика общего объема налоговых поступлений в Китае, млрд. юаней

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [48, с. 44]

В 2018 г. уровень налоговой составляющей в объеме финансовых поступлений составил 14 436,0 млрд. юаней, в 2017 г. – 13 035,4 млрд. юаней.

Динамика налоговых поступлений по видам налогов в Китае отражена на рисунке 2.5.

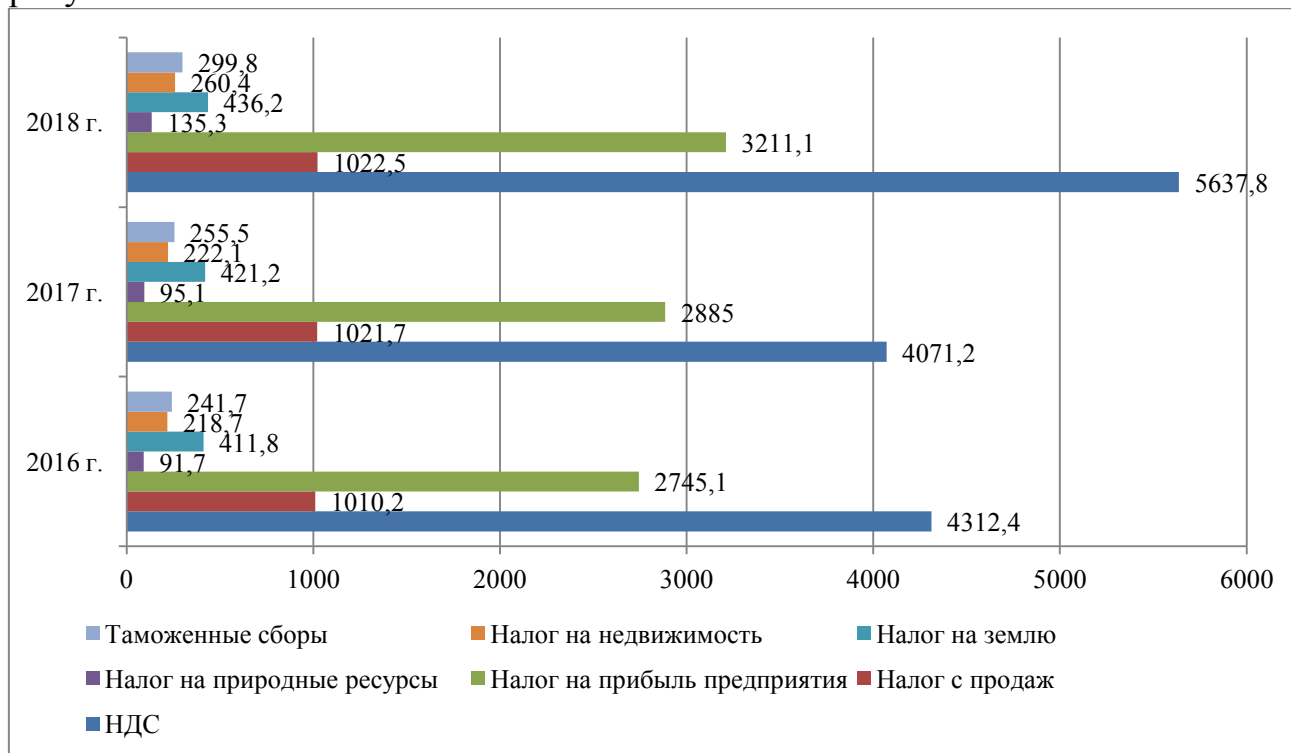


Рисунок 2.5 – Динамика налоговых поступлений по видам налогов в Китае, млрд. юаней

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [48, с. 45]

В 2018 г. отмечается рост налоговых поступлений по всем рассматриваемым налогам. Так, рост поступлений НДС составил 8,0 %, налога с продаж – 0,1 %, налога на прибыль предприятий – 11,3 %, земельного налога – 8,1 %, налога на недвижимость – 17,3 %.

На рисунке 2.6 отражена структура налоговых поступлений в 2018 г. Наибольший удельный вес в структуре налоговых поступлений приходится на НДС (39,0 % в 2018 г.). Далее следуют налог на прибыль предприятий (22,2 %), налог с продаж (7,1 %), земельный налог (3,0 %).

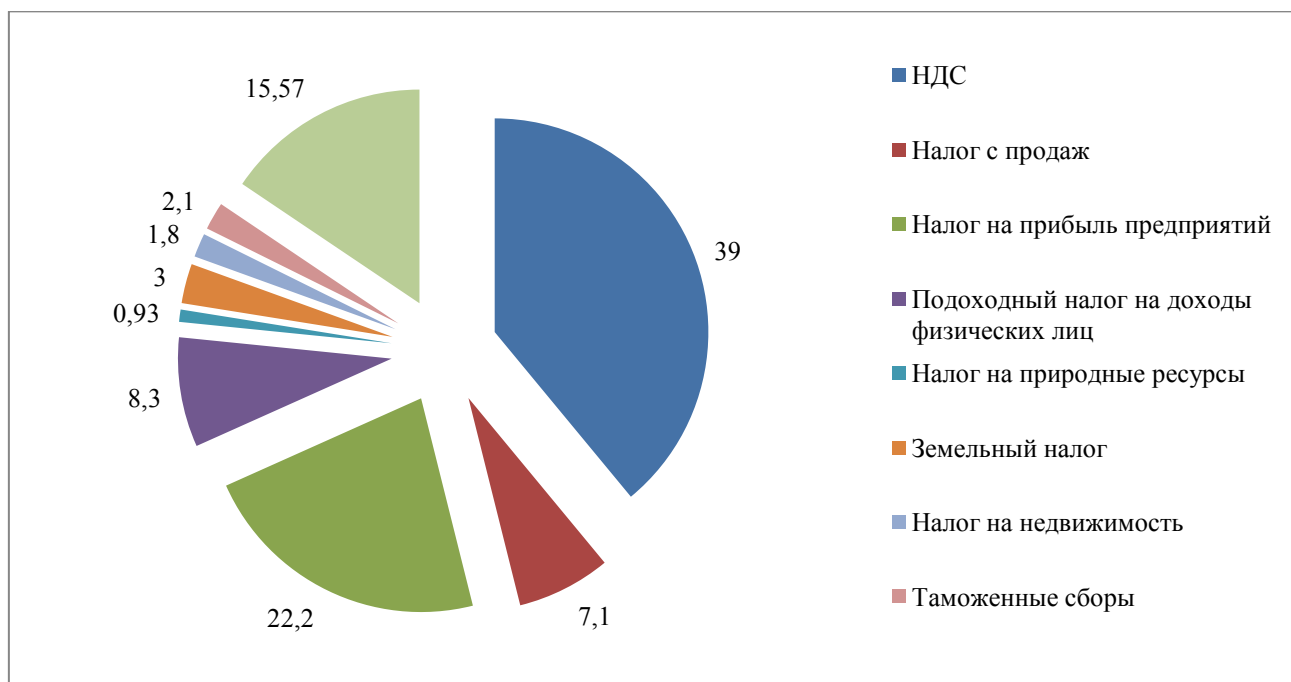


Рисунок 2.6 – Структура налоговых поступлений в 2018 г.

Примечание – Источник: собственная разработка на основе таблицы 2.5

В 2017-2018 гг. развитие китайского налогового законодательства было направлено на укрепление правовой основы налогообложения, дальнейшую оптимизацию налоговой среды, дерегулирование налоговой сферы.

Основные изменения 2017-2018 гг. связаны с окончательным упразднением налога на хозяйственную деятельность и переходом всех отраслей экономики к налогу на добавленную стоимость (НДС), а также началом взимания экологического налога [48, с. 44]

В 2018 г. ГНУ КНР опубликовало «Некоторые указания по дальнейшему углублению реформы по дерегулированию налоговой системы и оптимизации налоговой среды», в которых предусмотрело ряд мер, направленных на улучшение качества налогового регулирования, предоставления соответствующих государственных услуг, стимулирование инновационной и предпринимательской активности участников хозяйственной деятельности. В число данных мер входит снижение числа административных согласований в

налоговой сфере, внедрение административных регламентов, упрощение процедур регистрации, перерегистрации и ликвидации налогоплательщиков, совершенствование порядка регистрации налоговых льгот и договоров и т.д.

Госсовет КНР в 2018 г. издал постановление «Об отмене «Временного положения о налоге на хозяйственную деятельность в КНР» и внесении изменений во «Временное положение о налоге на добавленную стоимость в КНР», объявив об окончательном упразднении налога на хозяйственную деятельность. Таким образом, была завершена реформа по переходу от налога на хозяйственную деятельность к НДС. В настоящее время НДС является крупнейшим налогом в Китае, доходы от него составляют более 30 % всех налоговых поступлений. В то же время, за счет распределения налогового бремени по всем звеньям производственной цепочки НДС (в отличие от налога на хозяйственную деятельность) позволяет снизить нагрузку на налогоплательщиков – накопленный эффект снижения налогового бремени в результате реформы оценивается в 1 трлн. 700 млрд. юаней.

В развитие принятого 25.12.2016 Закона КНР «Об экологическом налоге» Госсовет КНР 25.12.2017 опубликовал положение о порядке его реализации, вступившее в силу с 01.01.2018. Несмотря на весьма скромный объем поступлений от экологического налога, его значение состоит в отходе от практики ухода от ответственности за загрязнение посредством его оплаты, а также в реализации принципов «загрязнитель платит» и «нет налога без указания на то в законе».

В 2018 г. опубликованы принятые ПК ВСНП законы «О налоге на табачный лист» и «О судовом тоннажном сборе» (вступают в силу с 01.07.2018), текст которых фактически соответствует ранее действовавшим одноименным подзаконным актам (положениям) [48, с. 45].

Сейчас в КНР нет существенных различий в налогообложении, которые основываются только на территориальном принципе, то есть, месте размещения предприятия. Небольшие отличия в налогообложении могут быть из-за местных сборов. Значительные различия есть для предприятий отдельных отраслей, которые правительство КНР относит к приоритетным и стремится привлечь в определенные регионы или специальные зоны. Среди приоритетных отраслей много видов производственной деятельности.

Таким образом, в Китае выплачиваются следующие налоги: налог на прибыль предприятий, налог на доходы с физических лиц, налог на добавленную стоимость, потребительский налог, транспортный налог, налог на недвижимость. Система налоговых льгот в Китае включают в себя: налоговые льготы для содействия скоординированному региональному развитию; налоговые льготы в сельском хозяйстве; налоговые льготы для развития образования; налоговые льготы для иностранных предпринимателей.

Налогообложение в КНР постоянно совершенствуется, учитывая потребности страны в росте доходов и одновременно с этим стремится к снижению налогового бремени для менее защищенных групп предпринимателей. В результате налоговая система КНР становится автоматическим стабилизатором экономики страны, которая постепенно из развивающейся страны сможет перейти в группу развитых, процветающих стран.

2.3 Сравнительный анализ белорусской и китайской налоговой системы

Сравнительный анализ белорусской и китайской налоговой системы представим в виде рисунка 2.7.

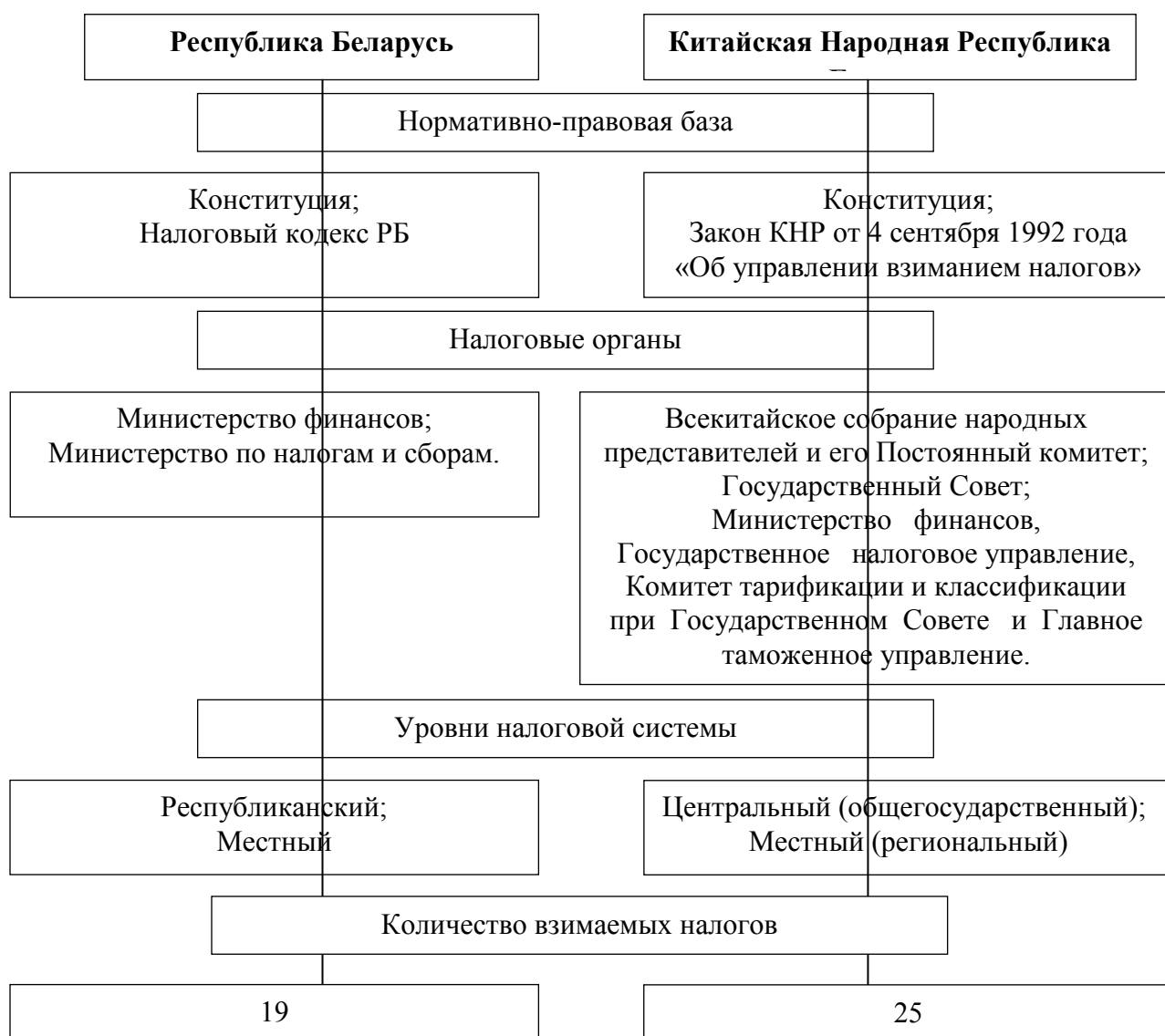


Рисунок 2.7 – Сравнение налоговых систем Республики Беларусь и Китая

Примечание – Источник: собственная разработка

Основы концепции налоговой системы Республики Беларусь установлены Конституцией и Налоговым Кодексом, последний считается главным законодательным актом о налогах и сборах.

В Китае налоговая система основана на Конституции и Законе КНР от 4 сентября 1992 г. «Об управлении взиманием налогов». Кроме того, в Китае работают три закона: «О налоге на доходы предприятий», «О налоге на доходы физических лиц» и «О транспортном налоге». Другие налоги в Китае установлены административными правовыми актами – Временными положениями: «О налоге на добавленную стоимость», «О потребительском налоге», «О налоге на предпринимательскую деятельность», «О налоге на недвижимость» и др.

В Республике Беларусь администрированием налогов занимается Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь и Инспекции Министерства по налогам и сборам в г. Минске и по шести областям Республики Беларусь.

В Китае высшим органом, определяющим налоговую политику, является Всекитайское собрание народных представителей и его Постоянный комитет, в полномочия которого входит разработка, принятие и ввод в действие налоговых законов. На следующей ступени полномочий находится Государственный Совет, который вправе разрабатывать административные положения, а также правила и инструкции в области налогообложения. Следующие государственные органы разрабатывают и принимают нормативные документы в области налогообложения, осуществляют налоговое администрирование.

Налоговая политика Китая в некоторых моментах управления о налогах и сборах похожа на белорусскую. Администрированием абсолютно всех налогов занимается Главное Государственное Налоговое Управление (ГГНУ) и налоговые управления провинций и местные налоговые управления. Управления согласно центральным налогам непосредственно подчинены ГГНУ Китая и реализовывают сбор налога на добавленную стоимость, потребительского налога, налога на доходы предприятий и иных налогов. Управления по местным налогам находятся в совместном подчинении ГГНУ Китая и местных народных правительств провинциального уровня, как народные правительства городков, независимых районов, городов центрального подчинения [45, с. 13]. Такие управления занимаются сбором налога на доходы физических лиц, налога на предпринимательскую деятельность, транспортного налога, налога на имущество, налога на использование городских территорий и иных налогов.

В Республике Беларусь функционирует двухуровневая налоговая система, состоящая из республиканских и местных налогов. Республиканские налоги

являются обязательными к уплате платежам. Они устанавливаются высшим органом законодательной власти Республики Беларусь. Доходы от республиканских налогов поступают в республиканский бюджет или распределяются между ним и местными бюджетами. Состав, налоговая ставка, налоговая база и режим уплаты определяется высшим законодательным органом Республики Беларусь.

В Китае с точки зрения распределения налоговых поступлений между центральным и местными бюджетами, все налоги можно разделить на центральные, местные и смешанные. Центральные и местные налоги составляют исключительный доход центрального и местных бюджетов соответственно. Поступления от взимания смешанных налогов распределяются по двум категориям бюджетов в определенной пропорции или в зависимости от характера налогового дохода. В число центральных налогов входят потребительский налог, таможенные пошлины, налог на приобретение автотранспорта, взимаемый таможеней НДС. Местные налоги включают гербовый сбор, налог на прирост стоимости земли, налог на городскую недвижимость, налог на использование автотранспорта и морских судов и налог на пользование землями городов и городских районов. К смешанным налогам относятся: НДС, налог на прибыль предприятий, налог на доходы физических лиц, налог на использование природных ресурсов и налог на городское строительство. Сравнение ставок основных налогов в Республике Беларусь и Китае проведено в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Сравнение ставок основных налогов в Республике Беларусь и Китае

Республика Беларусь		Китай	
Виды налогов и сборов	Ставка	Виды налогов и сборов	Ставка
Налог на добавленную стоимость (НДС)	20 %	Налог на добавленную стоимость (НДС)	17 %
Налог на доходы физических лиц	13 %	Подходный налог с физических лиц	5–45 %
Налог на прибыль организаций (предприятий)	18 %	Налог на прибыль отечественных предприятий	15–25%
Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство	0 % - 15 %	Налог на прибыль предприятий с иностранными инвестициями и иностранных предприятий	20–30 %
Налог на недвижимость	гл.19 НК РБ	Налог на недвижимость	1,2–18 %
Земельный налог	гл. 20 НК РБ	Земельный налог	0,2–10 юаней
Экологический налог	гл. 21 НК РБ	Ресурсный налог	0,6 %

Примечание – Источник: собственная разработка на основании [41; 46]

В Республике Беларусь выше ставка налога на добавленную стоимость – 20 %, в Китае – 17 %. Налога на доходы с физических лиц в Республике Беларусь установлен в размере 13 %, в Китае подоходный налог с физических лиц взимается по прогрессивной шкале от 3 % до 45 %. Налог на прибыль организаций в Республики Беларусь взимается по ставке 18 %, в Китае – 15–25 %. Ставка налога на прибыль иностранных организаций в Республики Беларусь 0-15 %, в Китае – 20-30 %.

В Китае отсутствует сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования, однако в Китае платиться налог за пользование автотранспортным средством и водными судами. Также в Китае отсутствует налог на владение собак и сбор с заготовителей. В свою очередь, в Республике Беларусь не взимаются налог на содержание и строительство городов, налог за пользование сельхозугодиями, налог на инвестиции в основной капитал, налог на реализацию земли, налог на передачу имущества, налог на обращение ценных бумаг, налог на земледелие, налог на содержание и развитие скота.

Далее проведем сравнительный анализ налоговой нагрузки Республики Беларусь и КНР по следующим показателям:

1. Уровень налоговых поступлений в бюджет

Налоговые доходы в Республике Беларусь занимают значительную долю в доходах государственного бюджета (около 80 %). В Китае роль налоговых доходов в формировании поступлений в бюджет значительно ниже. Так, в 2018 гг. налоговые доходы в Беларуси занимали 83,6 % от всех поступлений в доход государственного бюджета, в 2014 г. – 86,2 %. В КНР данный показатель в 2015 г. составил 15,8 %, в 2016 г. – 15,2 %, в 2017 г. – 15 %, в 2018 г. – 14,9 % (рисунок 2.8).

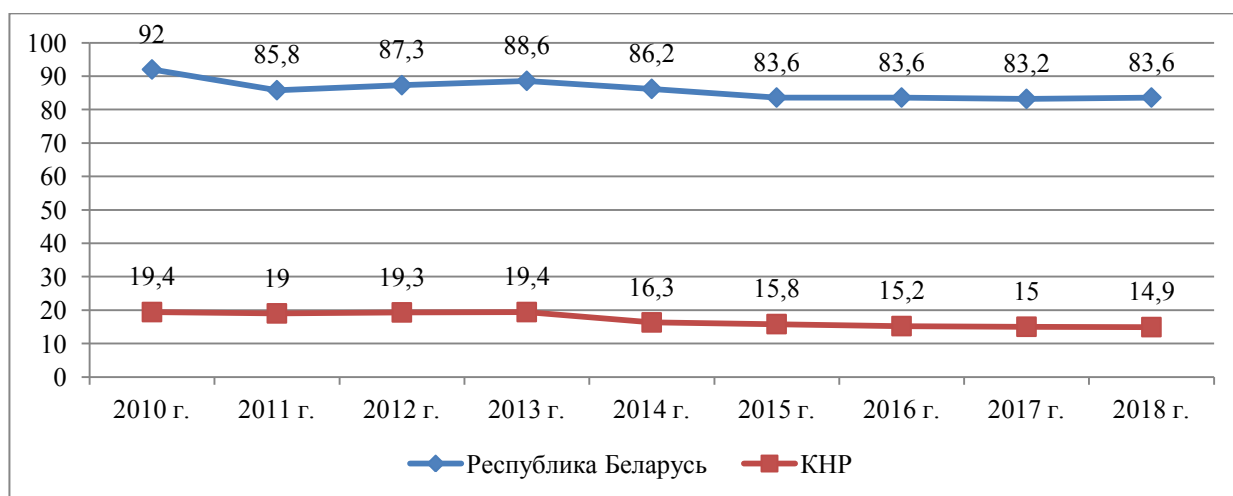


Рисунок 2.8 – Доля налоговых доходов в доходах бюджета Республики Беларусь и КНР в 2010-2018 гг., %

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [48; 49]

Как видно из представленной диаграммы, в обеих странах отмечается тенденция к уменьшению доли налоговых поступлений в доход бюджета. Однако, в Республике Беларусь в 2018 г. данный показатель вновь увеличился.

2. Динамика налоговой нагрузки

Уровень налоговой нагрузки на экономику Республики Беларусь и КНР отражен на рисунке 2.9.

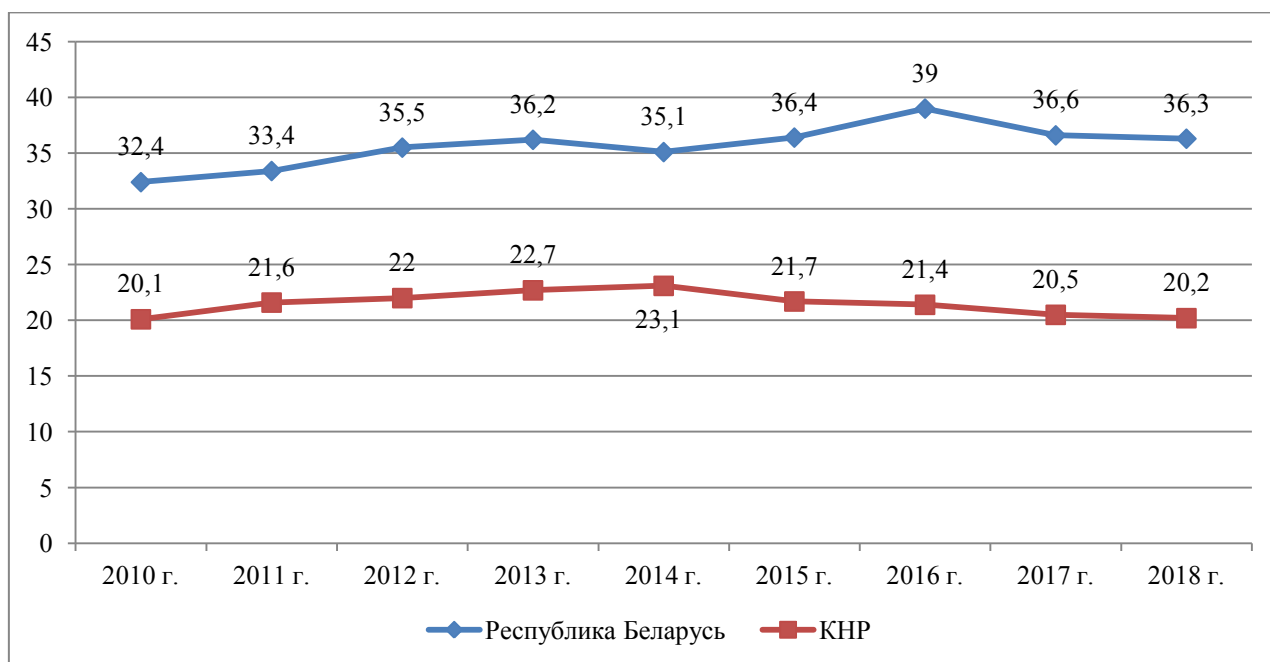


Рисунок 2.9 – Уровень налоговой нагрузки на экономику Республики Беларусь и КНР в 2010-2018 гг., %

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [48; 49]

Так, в 2016 г. уровень налоговой нагрузки составил в Республике Беларусь 39,0 %, в КНР – 21,4 %. В 2017 г. уровень налоговой нагрузки составил в Республике Беларусь 36,6 %, в КНР – 20,5 %. В 2018 г. уровень налоговой нагрузки составил в Республике Беларусь 36,3 %, в КНР – 20,3 %. Таким образом, уровень налоговой нагрузки в Республике Беларусь выше по сравнению с Китаем.

3. Положение страны в международном рейтинге по уровню налогообложения

Проведем сравнительный анализ положения обеих стран по критерию «налогообложение» в рейтинге Всемирного Банка «Doing business». В таблице 2.7 приведены значения основных показателей индекса «налогообложение» в Республике Беларусь и КНР.

Положение Республики Беларусь в рейтинге Всемирного Банка «Doingbusiness» по налогообложению выше по сравнению с КНР (99 место у Республики Беларусь и 114 место у КНР). По основным индикаторам

налогообложения положение Республики Беларусь выгоднее. Так, общая налоговая ставка в Республике Беларусь составила 53,3 %, в КНР – 67,7 %. При этом, время, потраченное на выплату налогов, в Республике Беларусь составило 184,0 ч., в КНР – 142,0 ч. Общее число налоговых платежей в год в обеих странах 7.

Таблица 2.7 – Основные показатели индекса «налогообложение» в рейтинге Всемирного Банка «Doingbusiness-2019»

Индикатор	Республика Беларусь	КНР
Общее число налоговых платежей в год, количество	7,0	7,0
Время, потраченное на выплату налогов, часов	184,0	142,0
Общая налоговая ставка, % прибыли	53,3	67,7
Индекс процедур после подачи отчетности и уплаты налогов (0-100)	50,00	50,00
Место в рейтинге по налогообложению	99	114

Примечание – Источник: собственная разработка на основании [47]

Таким образом, сравнительный анализ налоговых систем в Республике Беларусь и Китае позволяет сделать вывод о наибольшей привлекательности в сфере налогообложения Китая. В Китае роль налоговых доходов в формировании поступлений в бюджет значительно ниже. Так, в 2018 гг. налоговые доходы в Беларуси занимали 83,6 % от всех поступлений в доход государственного бюджета, в Китае – 14,9 %. Уровень налоговой нагрузки в Республике Беларусь выше по сравнению с Китаем (36,6 % для Республики Беларусь, 20,5 % для Китая). В то же время, положение Республики Беларусь в рейтинге Всемирного Банка «Doingbusiness» по налогообложению выше по сравнению с КНР (99 место у Республики Беларусь и 114 место у КНР). По основным индикаторам налогообложения положение Республики Беларусь выгоднее. Так, общая налоговая ставка в Республики Беларусь составила 53,3 %, в КНР – 67,7 %. При этом, время, потраченное на выплату налогов, в Республике Беларусь составило 184,0 ч., в КНР – 142,0 ч.

Выводы по главе:

1) В Республике Беларусь создана система нормативных правовых актов, регулирующих налоги. Основным законодательным актом по правовому регулированию налогов является Налоговый кодекс Республики Беларусь. К основным налогам Налоговый кодекс Республики Беларусь (ст. 8) относит: налог на добавленную стоимость (ставка дифференцирована от 0 % до 25 %); акцизы; налог на прибыль (стандартная ставка 18 %); налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство (ставки налога установлены в

размере от 0 до 15 %); подоходный налог с физических лиц (стандартная ставка 13 %); налог на недвижимость (ставки налога для плательщиков-организаций установлены в размере от 0,1 % до 1 %, ставки налога для плательщиков-физических лиц – 0,1 % и 0,2 %); земельный налог; экологический налог; налог за добычу (изъятие) природных ресурсов.

Налоги составляют основную часть доходов государственного бюджета Республики Беларусь. По итогам 2018 г. доходы консолидированного бюджета увеличились по сравнению с 2017 г. Отношение доходов консолидированного бюджета к ВВП составило 31 %. За 2018 г. поступления налоговых доходов в бюджет увеличились. В 2018 г. наибольший удельный вес в общем объеме налоговых поступлений занимают: налог на добавленную стоимость, налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности, подоходный налог, налог на прибыль, акцизы, налоги на собственность.

2) В Китае выплачиваются следующие налоги:

- налог на прибыль предприятий. Единая ставка налога на доходы составляет 25 %; для предприятий новых и высоких технологий – 15 %; для малых малорентабельных предприятий – 20 %;

- налог на доходы с физических лиц. В зависимости от величины дохода применительно к заработной плате физического лица установлена прогрессивная шкала ставок в размере от 3 % (при доходе ниже 1,5 тыс. юаней) до 45 % (свыше 80 тыс. юаней);

- налог на добавленную стоимость. Стандартная ставка НДС для обычных налогоплательщиков – 17 %; для малых налогоплательщиков – 6 %; льготная ставка НДС для обычных налогоплательщиков – 4 %;

- потребительский налог уплачивается организациями и физическими лицами, которые осуществляют производство или реализацию потребительских (подакцизных) товаров;

- транспортный налог. Ставка налога зависит от вида транспортного средства;

- налог на недвижимость. Ставка налога на недвижимость составляет 1,2 %, налога с суммы арендных платежей – 12 %.

В Китае в 2018 г. уровень налоговой составляющей в объеме финансовых поступлений составил 14 436,0 млрд. юаней, в 2017 г. – 13 035,4 млрд. юаней. В 2018 г. отмечается рост налоговых поступлений. Так, рост поступлений НДС составил 8,0 %, налога с продаж – 0,1 %, налога на прибыль предприятий – 11,3 %, земельного налога – 8,1 %, налога на недвижимость – 17,3 %. Наибольший удельный вес в структуре налоговых поступлений приходится на НДС (39,0 % в 2018 г.). Далее следуют налог на прибыль предприятий (22,2 %), налог с продаж (7,1 %), земельный налог (3,0 %).

3) Сравнительный анализ налоговых систем Республики Беларусь и КНР

показал, что в Китае налоговая система состоит из двадцати пяти видов налогов. В налоговой системе Беларуси насчитывается девятнадцать налогов. В Республике Беларусь выше ставка налога на добавленную стоимость – 20 %, в Китае – 17 %. Налог на доходы с физических лиц в Республике Беларусь установлен в размере 13 %, в Китае подоходный налог с физических лиц взимается по прогрессивной шкале от 3 % до 45 %. Налог на прибыль организаций в Республики Беларусь взимается по ставке 18 %, в Китае – 15–25 %. Ставка налога на прибыль иностранных организаций в Республики Беларусь 0-15 %, в Китае – 20-30 %.

В Китае роль налоговых доходов в формировании поступлений в бюджет значительно ниже. Так, в 2018 гг. налоговые доходы в Беларуси занимали 83,6 % от всех поступлений в доход государственного бюджета, в Китае – 14,9 %. Уровень налоговой нагрузки в Республике Беларусь выше по сравнению с Китаем (36,6 % для Республики Беларусь, 20,5 % для Китая). В то же время, положение Республики Беларусь в рейтинге Всемирного Банка «Doingbusiness» по налогообложению выше по сравнению с КНР (99 место у Республики Беларусь и 114 место у КНР).

ГЛАВА 3

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И КНР

3.1 Мероприятия по оптимизации белорусской налоговой системы

Программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2016-2020 гг., утвержденной Указом Президента Республики Беларусь от 15.12.2016 г. № 466 предусмотрено, что в области налоговой политики в 2016-2020 гг. деятельность финансовых и налоговых органов будет направлена на поддержание уровня налоговой нагрузки на экономику, стимулирующего экономический рост [52].

Прогноз структуры доходов консолидированного бюджета в разрезе бюджетов в 2019 г. (без учета трансфертов представлен) показан на рисунке 3.1.

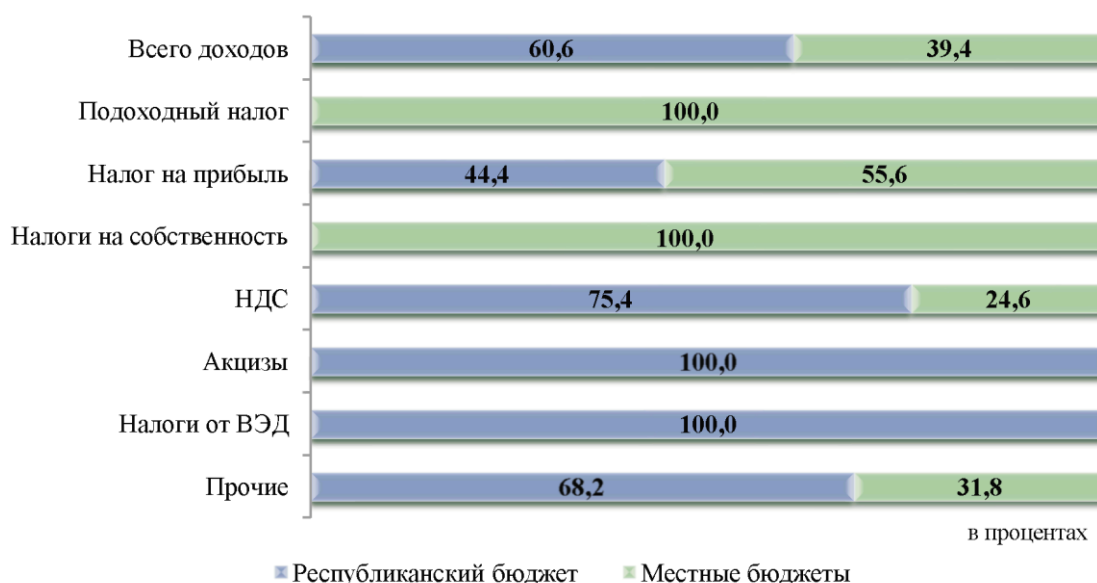


Рисунок 3.1 – Структура доходов консолидированного бюджета в разрезе бюджетов в 2019 г. (прогноз без учета межбюджетных трансфертов), %
Примечание – Источник: [53, с. 10]

Более половины доходов консолидированного бюджета Республики Беларусь приходится на доходы республиканского бюджета. Однако после передачи из республиканского бюджета в бюджеты регионов межбюджетных трансфертов соотношение по доходам изменяется в пользу местных бюджетов.

В республиканский бюджет помимо иных доходов включены средства государственных целевых бюджетных фондов: фонда национального развития, республиканского централизованного инновационного фонда и республиканского дорожного фонда. В местные бюджеты — средства местных инновационных фондов.

На 2019 г. доходы консолидированного бюджета (свод доходов республиканского и местных бюджетов) прогнозируются в сумме 37,8 млрд. руб. Удельный вес доходов к ВВП в 2019 г. оценивается на уровне 29,2 %.

Структура налоговых доходов консолидированного бюджета в 2019 г. показана на рисунке 3.2.

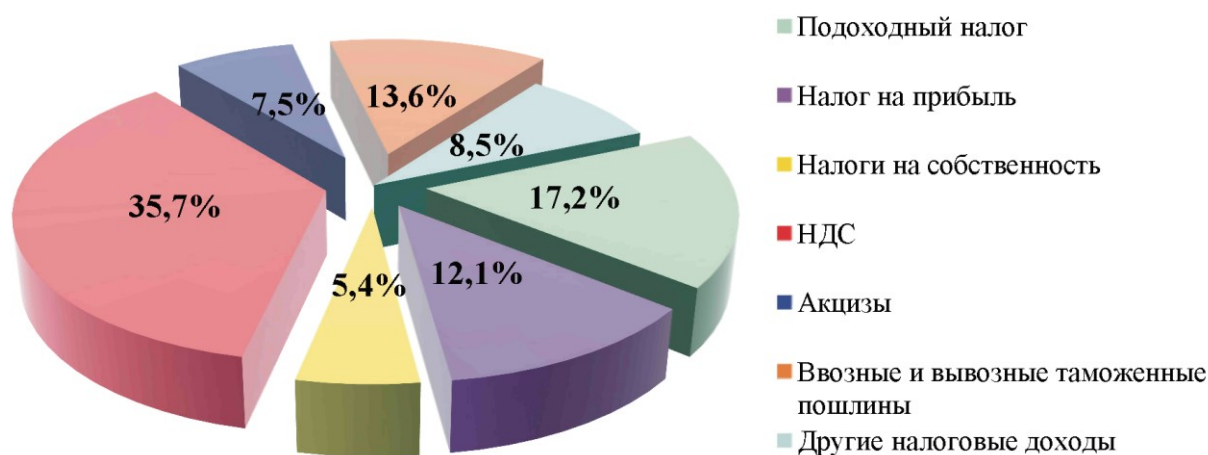


Рисунок 3.2 – Структура налоговых доходов консолидированного бюджета в 2019 году (прогноз)

Примечание – Источник: [53, с. 16]

Налоговые доходы в 2019 г. будут формироваться в основном за счет поступления НДС (35,7 %), подоходного налога (17,2 %), ввозных и вывозных таможенных пошлин (13,6 %), налога на прибыль (12,1 %), акцизов (7,5 %), налога на недвижимость (5,4 %), земельного налога.

Реализуемые в 2019 г. меры налоговой политики направлены на упрощение налогового администрирования, порядка взимания основных налогов и сборов, привлечение инвестиций в экономику, стимулирование реинвестирования прибыли в развитие производства и увеличение в перспективе поступлений налогов в бюджет и включают:

1. Соблюдение моратория на повышение налоговых ставок и введение новых налогов, сборов (пошлин), за исключением адаптации ставок налогов к инфляционным процессам и создания условий для поэтапной гармонизации ставок акцизов на табачные изделия с государствами — членами ЕАЭС.

Налоговая нагрузка в 2019 г. не превысит уровня, предусмотренного в

программных документах социально-экономического развития на 2016-2020 годы (не более 26 % к ВВП) [53, с. 13].

2. Комплексную корректировку Налогового кодекса Республики Беларусь в целях обеспечения простоты, понятности и легкости восприятия его норм, стимулирования инвестиций и предпринимательской активности.

В целях упрощения налогового законодательства осуществляется:

- сближение налогового и бухгалтерского учета;
- упрощение нормирования отдельных затрат, учитываемых при налогообложении;
- индексация критериев выручки для целей применения упрощенной системы налогообложения;
- совершенствование механизма приостановления операций по счетам плательщиков, порядка обращения взыскания на дебиторскую задолженность, способов обеспечения исполнения налогового обязательства, порядка проведения налоговых проверок и обжалования их результатов, контроля за трансфертным ценообразованием.

Для стимулирования инвестиций и предпринимательской активности:

- расширена возможность применения инвестиционного вычета по налогу на прибыль за счет его увеличения в 1,5 раза;
- снижены до 6 % ставки налога на прибыль и подоходного налога с физических лиц в отношении дивидендов при условии нераспределения полученной прибыли в течение трех лет и полностью освобождены дивиденды от налогообложения при нераспределении прибыли в течение пяти лет;
- освобождены вновь построенные (после 1 января 2019 г.) объекты и земельные участки, на которых они расположены, от налога на недвижимость и земельного налога в течение первого года эксплуатации этих объектов и установлены понижающие коэффициенты к ставкам указанных налогов по таким объектам и земельным участкам в течение второго – пятого годов эксплуатации в следующих размерах: второй год – коэффициент 0,2, третий год – 0,4, четвертый год – 0,6, пятый год – 0,8;
- усовершенствованы условия применения налога при упрощенной системе налогообложения и единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;
- отменены права местных Советов депутатов увеличивать до 10 раз ставки налога на недвижимость по неиспользуемым и неэффективно используемым объектам недвижимости, а также земельного налога на земельные участки, занятые такими объектами;
- отменен налог на недвижимость в отношении объектов сверхнормативного незавершенного строительства (2 %);
- отменено применение коэффициента (значение 10) к земельному

налогу на земельные участки, предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые, используемые не по целевому назначению;

– отмен сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь [53, с. 14].

Основываясь на опыте Китая, предложим совершенствование подоходного налога. В области подоходного налогообложения в 2009 г. в Республике Беларусь произошли значительные преобразования – переход к пропорциональной ставке налогообложения с прогрессивной, что упростило процесс налогообложения подоходным налогом и стимулировало легализацию доходов. Нововведения привели к росту доли подоходного налога в общем объеме налоговых поступлений и, соответственно, в доходах государственного бюджета (рисунок 3.3).



Рисунок 3.3 – Доля подоходного налога Республики Беларусь к общему объему налоговых поступлений и ВВП за 2008-2018 гг., %

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [49]

На основании рисунка 3.3 стоит отметить тенденцию к увеличению доли подоходного налога в общем объеме налоговых поступлений с 9,54 % в 2008 г. до 16,98 % в 2014 г. С 2014 г. по 2018 г. доля подоходного налога в общем объеме налоговых поступлений колебалась в пределах 16 %. Увеличение доли подоходного налога в общем объеме налоговых поступлений, соответственно, привело к постепенному росту доли подоходного налогообложения в ВВП страны (рост с 2,39 % в 2008 г. до 4,13 % в 2018 г.).

Причинами таких положительных тенденций можно выделить рост

доходов населения наряду с расширением налогооблагаемой базы по подоходному налогу [54, с. 75].

Помимо повышения эффективности подоходного налога с фискальной точки зрения, с введением пропорциональной ставки налоговое бремя подоходного налога на доходы физического лица снизилось в 2009 г. до 4,9 %.

В дальнейшем анализируемый показателя (до 6,9 % в 2018 г.) увеличился (рисунок 3.4).

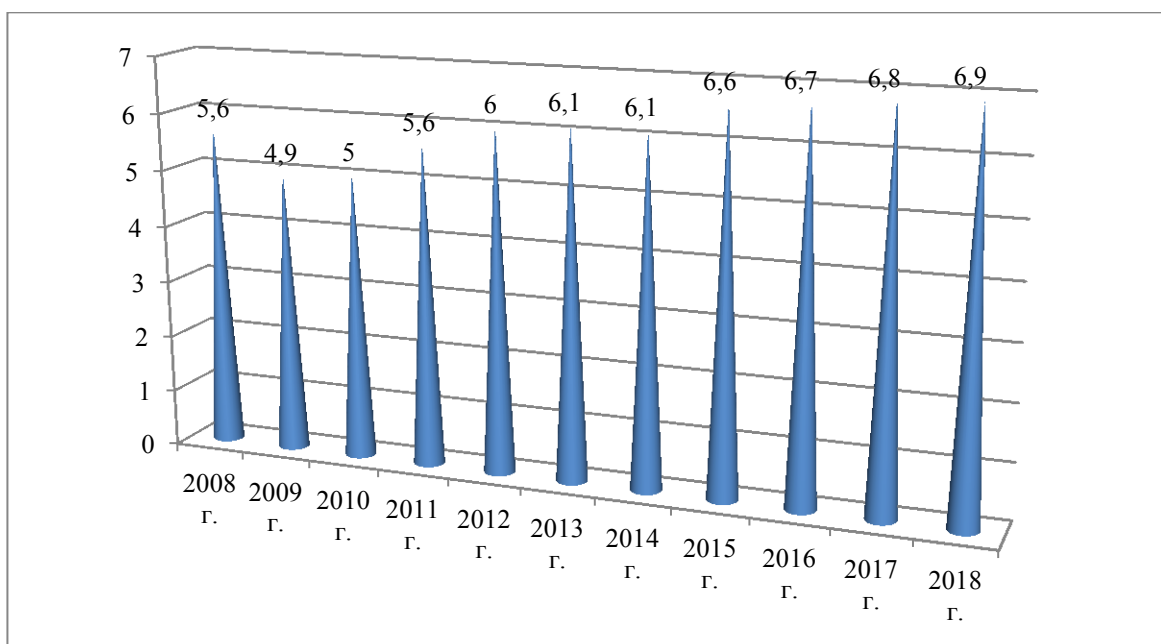


Рисунок 3.4 – Величина налоговой нагрузки по подоходному налогу в Республике Беларусь, %

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [49]

Сравним ставку подоходного налога в Республике Беларусь и ставки подоходного налога в зарубежных странах (рисунок 3.5). из рисунка следует, что в Республике Беларусь действует относительно низкая ставка подоходного налога, ниже только у Казахстана и Болгарии, 15 % у таких стран как Чехия, Черногория и Литва, а наибольшая ставка подоходного налога из приведенных стран у Латвии – 23 %.

На основании проведенного анализа можно отметить, что существует ряд проблем в области подоходного налогообложения Республики Беларусь. Во-первых, проблема оптимального соотношения эффективности и социальной справедливости подоходного налога при его взимании. Во-вторых, несмотря на переход к пропорциональной ставке исчисления подоходного налога налоговая нагрузка, возлагаемая на физическое лицо, является достаточно высокой.

Вариантом оптимизации подоходного налога автором предлагается ввести новый социальный налоговый вычет на медицинские платные услуги. В

Республике Беларусь, как известно, существует социальный налоговый вычет, связанный с добровольным страхованием медицинских расходов.

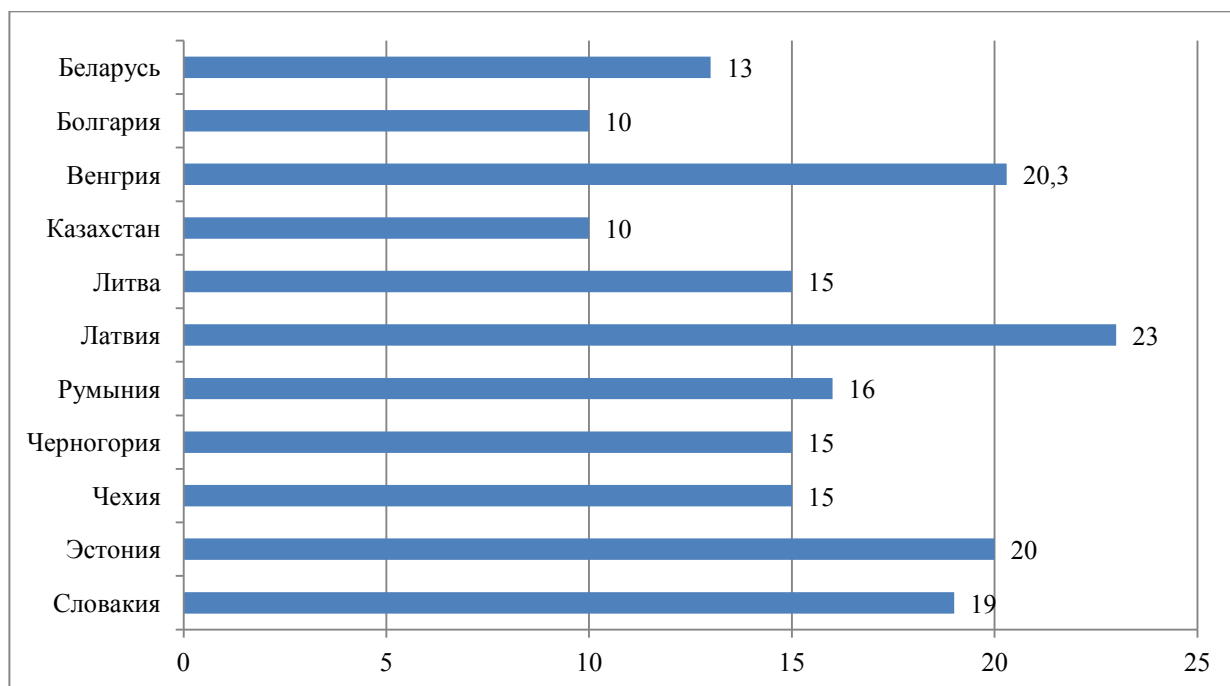


Рисунок 3.5 – Ставки подоходного налога в Республике Беларусь и некоторых зарубежных стран, %

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [56]

Введение социального налогового вычета на медицинские платные услуги окажет стимулирующее воздействие на развитие платной медицины, что обеспечит рост объемов ее услуг и тем самым сокращение в дальнейшем бюджетных затрат на здравоохранение. Для налогоплательщиков при применении данного социального налогового вычета цены на платные услуги медицины станут ниже, покупательная способность выше, а медицинские учреждения будут платить большую сумму налогов в бюджет за счет получения прибыли от развития платных услуг медицины.

Также на данный момент в Республике Беларусь существует проблема того, что действующая величина стандартного налогового вычета не в полной мере решает свою задачу. Во многих странах на сегодняшний день в качестве поддержки граждан с низким уровнем доходов, существует установленная законодательно фиксированная величина доходов, подоходный налог при не превышении которой не уплачивается. Поэтому основываясь на зарубежном опыте, в Республике Беларусь такое нововведение помогло бы решить проблему, связанную с увеличением налогового бремени по подоходному налогу.

Кроме того, следует отметить, что в большинстве государств сегодня

используется прогрессивная налоговая шкала, но существует тенденция снижения предельных налоговых ставок. Среди государств, состоящих в Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), насчитывающей 37 государств — членов, плоская шкала налогообложения действует лишь в Венгрии и странах Балтии. Словакия также имела плоскую шкалу, однако ввела прогрессивный налог с 2013 г.

В качестве примера рассмотрим налоговую политику в отношении подоходного налога в ряде стран. Так, в Китае введена прогрессивная шкала. Люди с низким доходом полностью освобождаются от налога (не более 3,5 тыс. юаней в месяц). Шкала подоходного налогообложения в Китае показана в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Шкала подоходного налогообложения в Китае

Сумма налогооблагаемого дохода в месяц	Ставки налога
до 1 500 юаней	5 %
от 1 501 до 4 500 юаней	10 %
от 4 501 до 9 000 юаней	20 %
от 9 001 до 35 000 юаней	25 %
от 35 001 до 55 000 юаней	30 %
от 55 001 до 80 000 юаней	35 %
80 001 юаней и выше	45 %

Примечание — Источник: [55, с. 245]

В Германии также действует прогрессивная система налогообложения. Не облагаемый налогом минимум дохода на одного человека составляет 8,13 тыс. евро в год. Начальная ставка подоходного налога — 14 %. Для налогоплательщиков с годовым доходом свыше 52,88 тыс. евро ставка составляет 42 %. Доход свыше 250,7 тыс. евро облагается по максимальной ставке — 45 %. В Великобритании одна из самых высоких предельных ставок подоходного налога среди развитых стран (45 %). Она уступает только Израилю (57 %), Швеции (56,6 %), Бельгии (53,7 %), Дании (52,2 %), Нидерландам (52 %) и Франции (75 %) [55, с. 246]. Во Франции применяется прогрессивная шкала налогообложения доходов физических лиц. С ростом дохода ставки изменяются от 0 % (при доходе до 5963 евро) до 45 % (при доходе свыше 150 тыс. евро). Подоходный налог в США является прогрессивным, взимается либо с индивидуального налогоплательщика, либо с семьи (супругов, совместно заполняющих декларацию). Ставка федерального налога составляет от 10 % до 35 % в зависимости от уровня дохода [55, с. 246]. Как можно увидеть, дифференцированная шкала подоходного налога в зависимости от полученных доходов весьма жесткая.

Рассматривая роль подоходного налога в жизни государства, становится

очевидным, что помимо источника пополнения бюджета подоходный налог является эффективным средством для перераспределения дохода более зажиточных слоев населения для удовлетворения потребностей менее обеспеченных слоев. С введением единой ставки подоходного налога в Республике Беларусь такая возможность резко сократилась.

Очевидно, что в Республике Беларусь ищутся пути смягчения налогового давления на лиц с небольшим доходом. В качестве такого инструмента выступает система налоговых вычетов. Но она решает проблему лишь отчасти. Так, например, работник, зарплата которого составила менее 655 руб. в месяц (стандартный налоговый вычет для таких работников – 110 руб.) «сэкономит» на подоходном налоге чуть более 13 руб. С другой стороны никак не решается вопрос о налогообложении граждан, получающие доходы в десятки раз выше среднего уровня по стране.

Подводя итог вышесказанному, можно сказать, что основной целью совершенствования белорусской системы налогообложения в части подоходного налога должно стать увеличение доли подоходного налога в доходах государственной казны за счет внедрения эффективной дифференцированной шкалы подоходного налога. При этом налоговая система должна быть предельно ясной и однозначной. Кроме того, следует учесть, что развитие механизма подоходного налога и системы налогообложения должно обеспечивать решение задач стабильного роста национальной экономики.

Для совершенствования системы налогообложения в Республике Беларусь стоит обратить внимание на зарубежный опыт осуществления налогообложения. Необходимость совершенствования налогообложения в стране обуславливается тем, что данные налоги оказывают большое воздействие на уровень реальных доходов населения, а также уровня прибыли предприятий, которые в свою очередь оказывают существенное влияние на социально-экономическое развитие страны в целом.

3.2 Перспективы развития налоговой системы КНР

Перспективы развития китайского налогового законодательства направлено на укрепление правовой основы налогообложения, дальнейшую оптимизацию налоговой среды, дерегулирование налоговой сферы. Основные нововведения 2018 г. связаны с окончательным упразднением налога на хозяйственную деятельность и переходом всех отраслей экономики к налогу на добавленную стоимость, а также началом взимания экологического налога. В рамках реформы налоговой системы наряду с упорядочением налоговых и

прочих льгот была поставлена задача полной замены налога с оборота налогом на добавленную стоимость. Также предполагается дальнейшее понижение ставок налогообложения для малых и микропредприятий. ГНУ КНР опубликовало «Некоторые указания по дальнейшему углублению реформы по дерегулированию налоговой системы и оптимизации налоговой среды», в которых предусмотрело ряд мер, направленных на улучшение качества налогового регулирования, предоставления соответствующих государственных услуг, стимулирование инновационной и предпринимательской активности участников хозяйственной деятельности. В число данных мер входит снижение числа административных согласований в налоговой сфере, внедрение административных регламентов, упрощение процедур регистрации, перерегистрации и ликвидации налогоплательщиков, совершенствование порядка регистрации налоговых льгот и договоров и т.д.

Перспективным направлением развития налогового регулирования в Китае является снижение транзакционных издержек, связанных с вопросами налогообложения. Для чего необходимо:

- разработать на период становления рыночных отношений и адаптации к ним предпринимательских структур максимально простую и легко воспринимаемую налогоплательщиками налоговую систему;
- установить системы предоставления налоговых отсрочек по уплате налогов на начальном этапе развития предприятия, позволяя предприятиям достигнуть определенного уровня развития и эффективности, когда оно может без непоправимых финансовых последствий рассчитаться с государством по задолженности;
- максимально приблизить сроки уплаты налогов к моменту получения доходов, чтобы в бюджет даже на короткий период не уходили оборотные средства предприятий;
- обеспечить стабильность общего уровня налоговой нагрузки для гарантий долгосрочных инвестиций;
- создать инфраструктуру для получения доступной информации и консультирования субъектов предпринимательства по вопросам налогообложения [43, с. 70].

В Китае необходимо упорядочение льгот в свободных экономических зонах. Большинство основных ведущих производителей в Китае сосредоточены внутри зон развития, формируется эффект концентрации, что привлекает еще больше инвесторов, удлиняются производственные, сырьевые, логистические, сервисные цепочки. Все это в то же время увеличивает местный уровень урбанизации, подтягивает на современный уровень сферу обслуживания. Свободные экономические зоны являются центром притяжения прямых иностранных инвестиций, а, следовательно, и локомотивом развития региона,

его экспортно-ориентированной экономики и реструктуризации промышленности. Создание зон не только помогло развитию регионов, но и стало начальным этапом общей реструктуризации экономики Китая.

Политика преференций с целью привлечения новых инвестиций в Китае заменяется развитием всестороннего благоприятного инвестиционного климата; экономика масштабных производств уходит на задний план, и развитие основывается на императивы «качества» и «эффективности». Согласно современной системе налогообложения основные фонды, включая оборудование и машины, относятся к категории потребительских товаров и облагаются НДС. В соответствии с современными правилами, предприятия не могут требовать от правительства налоговых льгот за приобретение основных фондов, например, оборудования и машин, даже если эти приобретения – в интересах роста производства. Такая система создает дополнительную налоговую нагрузку на те предприятия, которые стремятся увеличить свои инвестиции в основные фонды, особенно на предприятия, принадлежащие к капиталоемким и наукоемким отраслям. Однако, если государство изменит систему начисления НДС и будет взимать налог на потребление, а не налог на производство, оно потеряет 60-80 млрд. юаней (7,2-9,6 млрд. долл.) бюджетных доходов [43, с. 70]. С целью уменьшения потерь бюджетных доходов, правительство, сначала заменит НДС как налог на производство подоходным налогом, а позднее заменит исчисление НДС на основе доходов исчислением на основе потребления. Замена налога на предпринимательство НДС – это сложная работа, т.к. связана с реформой системы распределения налоговых поступлений между центральным правительством и местными органами власти. Предполагаемая реформа будет проводиться поэтапно, начиная с таких отраслей, как финансовая и транспортная.

Перспективными направлениями развития налоговой системы Китая являются:

- упорядочение налоговой политики и совершенствование налогового законодательства в части нормативной базы налогов с оборота, подоходных налогов и местных налогов

- оздоровление системы управления взимания налогов путем построения системы вертикального подчинения налоговых органов; усиление контроля за специальными счетами – марками налога на добавленную стоимость; совершенствование работы министерств и ведомств по вопросам возврата внешнеторговых налогов, способов взимания подоходного налога с физических лиц; усиление борьбы против уклонения от уплаты налогов и т.п.

- стандартизация налоговой документации, расширение применения электронных средств, усиления контроля за соблюдением сроков и

построением системы доведения до населения налоговых актов всех уровней, идентификация налогоплательщиков;

- повышение профессионального уровня сотрудников налоговых органов;

- разработка эффективного механизма сельского налогообложения.

Представляется целесообразным осуществлять следующие мероприятия:

- укрепить порядок, согласно которому из налогооблагаемой прибыли предприятий производственной и непроизводственной сферы исключаются все средства, направляемые на инвестиции;

- широко применять прогрессивное налогообложение находящейся в личном пользовании особо престижной недвижимости, крупных земельных участков и дорогих транспортных средств вне зависимости от того, находятся они во владении физического или юридического лица, при отсутствии налогов на недвижимость пределах социальных норм потребления, которые необходимо специально утвердить для обоснования налоговых льгот;

- реализовать комплекс мер по увеличению уровня собираемости налогов, включающий целенаправленную работу налоговых органов, торговой инспекции, правоохранительных органов, и изменение законодательства, регламентирующего их деятельность;

- постоянно совершенствовать технику налогообложения с целью выравнивания налоговой нагрузки между гражданами с различным уровнем доходов и благосостояния, предприятиями, находящимися в объективно разных условиях хозяйствования;

- снижать ставки по основным видам налогов при отмене значительной части налоговых льгот, создающих неодинаковые экономические условия в различных секторах хозяйства, препятствуя тем самым рациональному использованию ресурсов.

- постепенно изменять технику взимания налогов в целях ликвидации нормативных просчетов, допускающих легальное уклонение от их уплаты;

- уменьшать число налогов, сборов и платежей путем их объединения или частичного упразднения;

- обеспечить соблюдение Китаем международных актов об охране иностранных инвестиций и об избежании двойного налогообложения, что будет способствовать привлечению международных инвестиций в КНР.

Несмотря на успехи реформы системы, современная налоговая система КНР еще далека от совершенной и все еще требует определенных преобразований. В частности, в сфере дальнейшего совершенствования налогов с оборота предполагается в долгосрочной перспективе рассматривать возможности интеграции НДС и предпринимательского налога в рамках реформы НДС. Однако такая интеграция неизбежно ведет к возникновению

вопроса о налоговых полномочиях центрального и местных бюджетов, так как сейчас предпринимательский налог является одним из главных источников формирования местных бюджетов и формирует до 50-60% их налоговых доходов. Предполагается сначала провести эксперимент в течение 3-5 лет в некоторых провинциях и регионах перед тем, как преступить к полномасштабному переходу к взиманию только НДС. Планируется также объединение некоторых имущественных налогов (налог на имущество и налог на пользование землями в городах и пригородных районах) в единый налог на имущество, которым будет облагаться не только имущество, используемое в предпринимательских целях, но и жилой фонд.



Рисунок 3.6 – Схема мероприятий по совершенствованию налогообложения в КНР

Примечание – Источник: собственная разработка

В рамках экономического курса на переход к интенсивной модели экономического роста и на экономное использование природных ресурсов предполагается дальнейшее развитие налога на природные ресурсы, что предполагает расширение объектов налогообложения, изменение методов и способов определения налоговой базы и исчисления налога, в этом же ключе предполагается создание системы налогов и сборов, которая контролировала

бы загрязнение окружающей среды. Так, возможно введение налога на загрязняющие воду производства, а также на производства, связанные с выбросом углекислого газа.

Особо остро стоит вопрос о создании всеобщей системы социального страхования на налоговой основе. В целом, необходимо и дальнейшее совершенствование всех взимаемых на территории КНР налогов и сборов, а также повышение уровня налогового администрирования [34, с. 76].

По нашему мнению, КНР может воспользоваться положительным опытом Республики Беларусь и ввести упрощенную систему налогообложения для субъектов малого бизнеса. Полагая, что упрощение налогообложения не должно стать поводом для изменения бизнес-поведения субъектов хозяйствования, на наш взгляд упрощенное налогообложение не должно в силу возможностей налогового планирования повлечь за собой создание многочисленных мелких структур, группа которых формирует некий

Создание эффективной упрощенной системы налогообложения, адекватной белорусским и китайским условиям и создающей стимулы для развития малого предпринимательства, должно осуществляться параллельно с совершенствованием общего налогового законодательства. В настоящее время количество уплачиваемых налогов при общей системе налогообложения в отдельных случаях может быть меньше, чем при упрощенной системе налогообложения, применяемой в Республике Беларусь.

Совершенствование системы налогообложения позволяет видеть перспективу возврата к использованию пониженных ставок в системе налогообложения, что должно обеспечить стройность налоговой системы и максимальную реализацию регулирующей функции налогообложения в сфере предпринимательской деятельности.

Таким образом, основными направлениями оптимизации системы налогообложения в Китае являются:

- упорядочение налоговых и прочих льгот, полная замена налога с оборота налогом на добавленную стоимость. Также предполагается дальнейшее понижение ставок налогообложения для малых и микропредприятий;
- улучшение качества налогового регулирования, предоставление соответствующих государственных услуг, стимулирование инновационной и предпринимательской активности участников хозяйственной деятельности;
- снижение числа административных согласований в налоговой сфере, внедрение административных регламентов, упрощение процедур регистрации, перерегистрации и ликвидации налогоплательщиков, совершенствование порядка регистрации налоговых льгот и договоров и т.д.;

– интеграция НДС и предпринимательского налога в рамках реформы НДС. Предполагается сначала провести эксперимент в течение 3-5 лет в некоторых провинциях и регионах перед тем, как приступить к полномасштабному переходу к взиманию только НДС;

– объединение некоторых имущественных налогов (налог на имущество и налог на пользование землями в городах и пригородных районах) в единый налог на имущество, которым будет облагаться не только имущество, используемое в предпринимательских целях, но и жилой фонд;

– дальнейшее развитие налога на природные ресурсы, что предполагает расширение объектов налогообложения, изменение методов и способов определения налоговой базы и исчисления налога, в этом же ключе предполагается создание системы налогов и сборов, которая контролировала бы загрязнение окружающей среды. Так, возможно введение налога на загрязняющие воду производства, а также на производства, связанные с выбросом углекислого газа;

– создание всеобщей системы социального страхования на налоговой основе. В целом, необходимо и дальнейшее совершенствование всех взимаемых на территории КНР налогов и сборов, а также повышение уровня налогового администрирования.

Выводы по главе:

1) На основе проведенного анализа, предложим ряд направлений совершенствования налоговой системы в Республике Беларусь. На 2019 г. доходы консолидированного бюджета прогнозируются в сумме 37,8 млрд. руб. Удельный вес доходов к ВВП в 2019 г. оценивается на уровне 29,2 %. Реализуемые в 2019 г. меры налоговой политики направлены на упрощение налогового администрирования, порядка взимания основных налогов и сборов, привлечение инвестиций в экономику, стимулирование реинвестирования прибыли в развитие производства и увеличение в перспективе поступлений налогов в бюджет и включают:

– соблюдение моратория на повышение налоговых ставок и введение новых налогов, сборов (пошлин), за исключением адаптации ставок налогов к инфляционным процессам и создания условий для поэтапной гармонизации ставок акцизов на табачные изделия с государствами – членами ЕАЭС.

– комплексную корректировку Налогового кодекса Республики Беларусь в целях обеспечения простоты, понятности и легкости восприятия его норм, стимулирования инвестиций и предпринимательской активности.

Основываясь на опыте Китая, предложены следующие направления совершенствования подоходного налога: введение социального налогового вычета на медицинские платные услуги; внедрение эффективной дифференцированной шкалы подоходного налога.

2) Предложены следующие направления оптимизации системы налогообложения в Китае:

- упорядочение налоговых и прочих льгот, полная замена налога с оборота налогом на добавленную стоимость;

- улучшение качества налогового регулирования; снижение числа административных согласований в налоговой сфере, внедрение административных регламентов, упрощение процедур регистрации, перерегистрации и ликвидации налогоплательщиков;

- интеграция НДС и предпринимательского налога в рамках реформы НДС;

- объединение некоторых имущественных налогов (налог на имущество и налог на пользование землями в городах и пригородных районах) в единый налог на имущество;

- дальнейшее развитие налога на природные ресурсы, что предполагает расширение объектов налогообложения, изменение методов и способов определения налоговой базы и исчисления налога;

- создание всеобщей системы социального страхования на налоговой основе.

В целом, необходимо и дальнейшее совершенствование всех взимаемых на территории КНР налогов и сборов, а также повышение уровня налогового администрирования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основными выводами магистерской диссертации являются:

1) Определена следующая экономическая сущность налогов: налоги являются обязательными платежами, изымаемые государством с доходов юридических или физических лиц в соответствующий бюджет для финансирования затрат государства, предусмотренных его конституцией и другими законодательными актами. Это одна из форм выравнивания доходов юридических и физических лиц с целью достижения социальной справедливости и экономического развития. Изымая часть доходов предпринимателей и граждан, государство гарантирует их эффективное использования для удовлетворения потребностей общества в целом и достижения роста благосостояния населения.

Выяснив определения сущности налогов и единства их функций, сделан важный в теоретическом плане вывод о том, что специфическое общественное назначение налогов находит свое выражение не в существовании каждой функции отдельно, а только в их единстве. Определены следующие функции налогов: фискальная, регулирующая, распределительная, контрольная и стимулирующая. Взимание налога связано с достойными пропорциями распределения ВВП и национального продукта. Причем государство через конкретные ставки и льготы может регулировать эти стоимостные пропорции распределения. Из вышесказанного можно сделать вывод, что налоги – это инструмент государственного вмешательства в экономические процессы, происходящие в обществе. Используя такой инструмент, государство должно оптимально учитывать интересы трех сторон: государства; налогоплательщиков; конкретных граждан.

2) Выделены следующие виды налогов: по способу уплаты (прямые налоги и косвенные); по распределению сумм налогов (закрепленные налоги и регулирующие налоги); по характеру использования (общие и целевые налоги); по объекту обложения (налог на капитал, налог на землю, налог на имущество); по территориальному уровню (республиканские, региональные, местные налоги); по источнику уплаты (налоги, удерживаемые из заработной платы; налоги, удерживаемые из выручки и т.д.); по категории налогоплательщика (налоги, взимаемые с физических лиц, налоги, взимаемые с юридических лиц, налоги, взимаемые как с физических, так и с юридических лиц); по налоговой ставке (прогрессивные, регрессивные, пропорциональные, твердые налоги); по способу обложения (кадастровые, декларационные, безналичные, налично-денежные налоги).

3) Определена налоговая система как совокупность установленных в

стране налогов, которые взаимосвязаны, органично дополняют друг друга и не противоречат системе в целом и другим ее элементам. Налоговая система строится на определенных принципах, среди них: достаточность доходов, минимизация расходов на сбор доходов и предотвращения уклонения от уплаты платежей в бюджет, эластичность налоговой системы, равномерное распределение налогов между административно-территориальными единицами, социальная справедливость (налогоплательщиками должны выступать все члены общества, которые получают доходы). Для эффективного построения и дальнейшего функционирования налоговой системы необходимо установить действенную тесную связь между государством, юридическими и физическими лицами по формированию, распределению и использованию доходов, ведь это одно из главных условий оптимального функционирования экономики и финансов, потому что именно через налоги осуществляется тесная связь.

4) В Республике Беларусь создана система нормативных правовых актов, регулирующих налоги. Основным законодательным актом по правовому регулированию налогов является Налоговый кодекс Республики Беларусь. К основным налогам Налоговый кодекс Республики Беларусь (ст. 8) относит: налог на добавленную стоимость (ставка дифференцирована от 0 % до 25 %); акцизы; налог на прибыль (стандартная ставка 18 %); налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство (ставки налога установлены в размере от 0 до 15 %); подоходный налог с физических лиц (стандартная ставка 13 %); налог на недвижимость (ставки налога для плательщиков-организаций установлены в размере от 0,1 % до 1 %, ставки налога для плательщиков-физических лиц – 0,1 % и 0,2 %); земельный налог; экологический налог; налог за добычу (изъятие) природных ресурсов.

Налоги составляют основную часть доходов государственного бюджета Республики Беларусь. По итогам 2018 г. доходы консолидированного бюджета увеличились по сравнению с 2017 г. Отношение доходов консолидированного бюджета к ВВП составило 31 %. За 2018 г. поступления налоговых доходов в бюджет увеличились. В 2018 г. наибольший удельный вес в общем объеме налоговых поступлений занимают: налог на добавленную стоимость, налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности, подоходный налог, налог на прибыль, акцизы, налоги на собственность.

5) В Китае выплачиваются следующие налоги:

- налог на прибыль предприятий. Единая ставка налога на доходы составляет 25 %; для предприятий новых и высоких технологий – 15 %; для малых малорентабельных предприятий – 20 %;

- налог на доходы с физических лиц. В зависимости от величины дохода применительно к заработной плате физического лица установлена

прогрессивная шкала ставок в размере от 3 % (при доходе ниже 1,5 тыс. юаней) до 45 % (свыше 80 тыс. юаней);

- налог на добавленную стоимость. Стандартная ставка НДС для обычных налогоплательщиков – 17 %; для малых налогоплательщиков – 6 %; льготная ставка НДС для обычных налогоплательщиков – 4 %;

- потребительский налог уплачивается организациями и физическими лицами, которые осуществляют производство или реализацию потребительских (подакцизных) товаров;

- транспортный налог. Ставка налога зависит от вида транспортного средства;

- налог на недвижимость. Ставка налога на недвижимость составляет 1,2 %, налога с суммы арендных платежей – 12 %.

В Китае в 2018 г. уровень налоговой составляющей в объеме финансовых поступлений составил 14 436,0 млрд. юаней, в 2017 г. – 13 035,4 млрд. юаней. В 2018 г. отмечается рост налоговых поступлений. Так, рост поступлений НДС составил 8,0 %, налога с продаж – 0,1 %, налога на прибыль предприятий – 11,3 %, земельного налога – 8,1 %, налога на недвижимость – 17,3 %. Наибольший удельный вес в структуре налоговых поступлений приходится на НДС (39,0 % в 2018 г.). Далее следуют налог на прибыль предприятий (22,2 %), налог с продаж (7,1 %), земельный налог (3,0 %).

6) Сравнительный анализ налоговых систем Республики Беларусь и КНР показал, что в Китае налоговая система состоит из двадцати пяти видов налогов. В налоговой системе Беларуси насчитывается девятнадцать налогов. В Республике Беларусь выше ставка налога на добавленную стоимость – 20 %, в Китае – 17 %. Налог на доходы с физических лиц в Республике Беларусь установлен в размере 13 %, в Китае подоходный налог с физических лиц взимается по прогрессивной шкале от 3 % до 45 %. Налог на прибыль организаций в Республике Беларусь взимается по ставке 18 %, в Китае – 15–25 %. Ставка налога на прибыль иностранных организаций в Республике Беларусь 0–15 %, в Китае – 20–30 %.

В Китае роль налоговых доходов в формировании поступлений в бюджет значительно ниже. Так, в 2018 гг. налоговые доходы в Беларуси занимали 83,6 % от всех поступлений в доход государственного бюджета, в Китае – 14,9 %. Уровень налоговой нагрузки в Республике Беларусь выше по сравнению с Китаем (36,6 % для Республики Беларусь, 20,5 % для Китая). В то же время, положение Республики Беларусь в рейтинге Всемирного Банка «Doingbusiness» по налогообложению выше по сравнению с КНР (99 место у Республики Беларусь и 114 место у КНР).

7) На основе проведенного анализа, предложим ряд направлений совершенствования налоговой системы в Республике Беларусь. На 2019 г.

доходы консолидированного бюджета прогнозируются в сумме 37,8 млрд. руб. Удельный вес доходов к ВВП в 2019 г. оценивается на уровне 29,2 %. Реализуемые в 2019 г. меры налоговой политики направлены на упрощение налогового администрирования, порядка взимания основных налогов и сборов, привлечение инвестиций в экономику, стимулирование реинвестирования прибыли в развитие производства и увеличение в перспективе поступлений налогов в бюджет и включают:

- соблюдение моратория на повышение налоговых ставок и введение новых налогов, сборов (пошлин), за исключением адаптации ставок налогов к инфляционным процессам и создания условий для поэтапной гармонизации ставок акцизов на табачные изделия с государствами – членами ЕАЭС.

- комплексную корректировку Налогового кодекса Республики Беларусь в целях обеспечения простоты, понятности и легкости восприятия его норм, стимулирования инвестиций и предпринимательской активности.

Основываясь на опыте Китая, предложены следующие направления совершенствования подоходного налога: введение социального налогового вычета на медицинские платные услуги; внедрение эффективной дифференцированной шкалы подоходного налога.

8) Предложены следующие направления оптимизации системы налогообложения в Китае:

- упорядочение налоговых и прочих льгот, полная замена налога с оборота налогом на добавленную стоимость;

- улучшение качества налогового регулирования; снижение числа административных согласований в налоговой сфере, внедрение административных регламентов, упрощение процедур регистрации, перерегистрации и ликвидации налогоплательщиков;

- интеграция НДС и предпринимательского налога в рамках реформы НДС;

- объединение некоторых имущественных налогов (налог на имущество и налог на пользование землями в городах и пригородных районах) в единый налог на имущество;

- дальнейшее развитие налога на природные ресурсы, что предполагает расширение объектов налогообложения, изменение методов и способов определения налоговой базы и исчисления налога;

- создание всеобщей системы социального страхования на налоговой основе.

В целом, необходимо и дальнейшее совершенствование всех взимаемых на территории КНР налогов и сборов, а также повышение уровня налогового администрирования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Фрадинський, А. А. Развитие теорий налогообложения в период становления мировой финансовой науки / А.А. Фрадинський // Вестник КНУ. – 2016. - № 6. – Т. 1. – С. 15-18.
2. Фрадинський, А. А. Основы налогообложения: учеб. пособие / А.А. Фрадинський. – Киев: Новый мир-2000, 2016. – 230 с.
3. Романенко, А.Г. Финансы: учебник / А. Г. Романенко. – М.: Центр учебной литературы, 2014. – 123 с.
4. Сдобывач, Л.Ю. Научно-теоретические подходы к трактовке понятия оптимального налогообложения / Л. Ю. Сдобывач // Экономика и управление. – 2015. - № 20.1. – С. 239-245.
5. Качур, О.В. Дискуссионные вопросы сущности, функций и принципов налогов / О.В. Качур // Вестник ВГУ. – Сер. Экономика и управление. – 2014. - № 3. – С. 103-107.
6. Пушкарёва, В.М. История финансовой мысли и политики налогов / В.М. Пушкарёва. – М.: Информ, 1996. – 184 с.
7. Кутузова, К.Ю. Понятие налогов, их виды и функции на современном этапе / К.Ю. Кутузова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2016. - № 2. – С. 162-167.
8. Мельник, В.М. Генезис теорий налогов / В. Мельник // Финансы и кредит. – 2016. - № 8. – С. 48-51.
9. Мухина, Е.Р. Анализ функций налогов / Е.Р. Мухина // Электронный научный журнал «Архіоі. Серія: гуманітарні науки». – 2016. - № 5. – С. 2-7.
10. Миронова, Е.В. Экономическая сущность и виды налогов / Е.В. Миронова // Проблемы современной экономики. – 2016. - № 3. – С. 137-141.
11. Байзулаев, С.А. Экономическая сущность функций налогов / С.А. Байзулаев // Успехи современной науки и образования. – 2016. - № 8. – С. 65-69.
12. Сапожникова, Е.Ю. Понятие налоговой системы. Современная структура и принципы построения налоговой системы / Е.Ю. Сапожникова // Актуальные вопросы развития современного общества: сборник статей. – М., 2017. – С. 151-154.
13. Смородина, Е.А. Развитие научных концепций о сущности и функциях налогов / Е.А. Смородина // Управленец. – 2014. - № 3. – С. 4-11.
14. Лебедевич, Я.В. Теории происхождения налогов / Я.В. Лебедевич // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа. – 2016. - № 3 (6). – С. 88-99.
15. Ходикова, Н.А. Совершенствование классификации налогов,

взимаемых в Республике Беларусь / Н.А. Ходикова // Вестник Полоцкого гос. ун-та. Сер. Экономические и юридические науки. – 2012. - № 14. – С. 99-102.

16. Корягин, М.В. Социально-экономическая природа и функции налогов / М.В. Корягин, В.В. Гончарук, С.С. Гринкевич // Вестник БНТУ. – 2017. – Вып. 19.9. – С. 131-136.

17. Мухина, Е.Р. Исследование вопросов классификации налогов / Е.Р. Мухина // Вестник современной науки. – 2016. - № 2. – С. 77-80.

18. Агамирзоева, Н.М. Преимущества и недостатки прямых налогов в общей системе налогообложения / Н.М. Агамирзоева // Экономика, управление и право: инновационное решение проблем: сборник статей. – М., 2018. – С. 56-58.

19. Папковская, П.Я. Оценка роли налоговых платежей в формировании себестоимости продукции / П.Я. Папковская // Вестник Полоцкого гос. ун-та. Сер. Экономические и юридические науки. – 2017. - № 14. – С. 71-74.

20. Соловьева, Н.А. Соотношение прямых и косвенных налогов в налоговой системе государства и тенденции его изменения / Н.А. Соловьева // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2017. - № 1. – С. 216-226.

21. Поддериогин, А.М. Финансы предприятий: учебник / А.Н. Поддериогин, М.Д. Билык, Л. Д. Буряк и др. – М.: КНЭУ, 2016. – 552 с.

22. Вишневский, В.П. Налогообложение: теории, проблемы, решения: монография / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др. – М.: Экономист, 2016. – 504 с.

23. Демьяненко, А.В. Регулирующая функция налогов и регуляторной потенциал налоговой системы / А.В. Атаманчук // Инновации. – 2016. - № 10. – С. 26-29.

24. Эклунд, К. Эффективная экономика – шведская модель / К. Эклунд; под ред. А. А. Волков. – М.: Экономика, 2012. – 349 с.

25. Дадашев, А.С. Налоги и налогообложение: практикум / А.С. Дадашев, А.И. Базилевич. – М.: Вузовский учебник, 2015. – 284 с.

26. Барулин, С. В. Налоговый менеджмент: учеб. пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко – М.: Омега - Л., 2017. – 272 с.

27. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика / В.Г. Пансков. – М.: Юрайт, 2014. – 378 с.

28. Тедеев, А.А. Налоги и налогообложение: учебник. – М.: Приориздат, 2012. – 341 с.

29. Заяц, Н.Е. Налоги и налогообложение: учебник / Н.Е. Заяц. – Минск: Выш. шк., 2015. – 302 с.

30. Адаменкова, С.И. Налоги и их применение в финансово-экономических расчетах, ценообразовании / С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик. – Минск: Эйлада, 2015. – 568 с.

31. Киреева, Е.Ф. Налогообложение в международной экономической практике: Основы организации международного налогообложения: учеб. пособие / Е.Ф. Киреева. – Минск: БГЭУ, 2016. – 231 с.
32. Султанов, Г.С. Фискальные платежи в налоговых системах России и Китая / Г.С. Султанов // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2016. - № 3-4. – С. 664-667.
33. Матвеева, Е.С. Сравнительный анализ налоговых систем Российской Федерации и Китая / Е.С. Матвеева // Экономика. Управление. Право: инновационное решение проблем: сборник статей. – М., 2017. – С. 193-196.
34. Сяо, Лися. Эволюция налогообложения Китая: теоретический аспект / Сяо Лися // Вестник Полоцкого гос. ун-та. – Сер. Экономические и юридические науки. – 2017. - № 6. – С. 72-77.
35. Bin Zhang, Shuhua Wang. The influence of electronic invoice on tax collection and tax reform in China / Bin Zhang, Shuhua. Wang // Journal of tax reform. – 2017. - № 3. – С. 158-169.
36. Zhiyong Yang. Local-central intergovernmental fiscal relations of China / Zhiyong Yang // Journal of tax reform. – 2017. - № 2. – С. 92-102.
37. Цзянь Шань, Бияк, Л.Л. Проблемы налогообложения и пути совершенствования налоговой системы в КНР / Цзянь Шань, Л.Л. Бияк // Современные проблемы экономического развития предприятий, отраслей, комплексов, территорий: сборник статей. – М., 2016. – С. 93-98.
38. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 30 дек. 2018 г. № 159-З: принят Палатой представителей 19 дек. 2018 г.; одобрен Советом Республики 20 дек. 2018 г. // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
39. Лялина, Ж.И., Сяоминь Сун. Налог на добавленную стоимость: социально-экономические последствия применения / Ж.И. Лялина, Сяоминь Сун // Вестник Хабаровского гос. ун-та экономики и права. – 2016. - № 2. – С. 27-33.
40. Марченко, А.Ю. Особенности налогообложения в КНР / А.Ю. Марченко // Инновационное развитие современной науки: проблемы, закономерности, перспективы: сбор. статей. – М., 2018. – С. 31-33.
41. Налогообложение в КНР // Бизнес в КНР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://asiabusiness.ru/law/law2/duenalog/> – Дата доступа: 25.04.2019.
42. Цзунь, Фэн. Развитие китайской экономики умеренно форсируется / Цзунь Фэн // Китай. – 2015. – № 7. – С. 26–27.
43. Ключня, В.Л., Ван, Сюемэн. Налоговая политика и основные формы налогового регулирования в КНР / В.Л. Ключня, Ван Сюемэн // Вестник

Полоцкого гос. ун-та. – 2015. - № 6. – С. 69-71.

44. Праскова, Ю.А. Сравнительная характеристика налоговых систем России и Китая / Ю.А. Праскова // Студент года 2019: сбор. трудов конф. – 2019. – С. 115-120.

45. Павлов, А.П. Налоговые системы России и Китая: сравнительно-правовой аспект / А.П. Павлов // Социальная компетентность. – 2019. – Т 4. – С. 12-18.

46. Статистическая информация Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2019. – Режим доступа: <http://www.nalog.by>. – Дата доступа: 29.03.2019.

47. Doing Business 2018. Налогообложение [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/belarus>. – Дата доступа: 11.04.2019.

48. Обзор экономики Китая [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ved.gov.ru/exportcountries/cn/about_cn/eco_cn/ – Дата доступа: 15.05.2019.

49. О состоянии государственных финансов в Республике Беларусь за 2018 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/ru/budgetary_policy/analytical_reports/2017/ – Дата доступа: 15.05.2019.

50. Постановление Государственного совета КНР № 538 от 10.11.2008 г. Временное положение «О налоге на добавленную стоимость» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://pavel.bazhanov.pro/translations/chinataxlaw/china_vat_statute – Дата доступа: 15.05.2019.

51. Статистическая информация Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.ncpi.gov.by/minfin/Budget/. – Дата доступа: 21.03.2019.

52. Об утверждении программы социально-экономического развития Республики Беларусь на 2016-2020 годы: Указ Президента Респ. Беларусь от 15 дек. 2016 г. № 466 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

53. Бюджет Республики Беларусь для граждан на 2019 г. – Минск: Министерство финансов Республики Беларусь, 2019. – 44 с.

54. Железная, А.Н., Самоховец, М.П. Оптимизация подоходного налога в Республике Беларусь / А.Н. Железная, М.П. Самоховец // Финансовая экономика: актуальные вопросы развития: тезисы докладов конф. – 2018. – С. 74-77.

55. Малевский, Э.З. Прогрессивный подоходный налог в Республике

Беларусь / Э.З. Малевский // Банковская система: устойчивость и перспективы развития: сбор. трудов конф. – М., 2018. – С. 244-247.

56. Data on taxation. / Ec.europa.eu [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en. – Дата доступа: 25.04.2019.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А.1 – Ставки налога на недвижимость в Республике Беларусь

Для плательщиков-организаций	Для плательщиков-физических лиц
1 % – в отношении капитальных строений (зданий, сооружений), их частей;	0,2 % – в отношении жилых помещений в многоквартирных или блокированных жилых домах для плательщиков – физических лиц, имеющих два и более жилых помещения в многоквартирных и (или) блокированных жилых домах на праве собственности, принятых по наследству, доли в праве собственности или доли в наследстве на указанное имущество;
0,1 % – в отношении капитальных строений (зданий, сооружений), их частей для гаражных кооперативов и кооперативов, осуществляющих эксплуатацию автомобильных стоянок, садоводческих товариществ, жилищно-строительных, потребительских кооперативов, товариществ собственников, созданных для обслуживания жилых домов, в части, приходящейся на граждан – членов кооперативов, товариществ;	
0,2 % – в отношении возведенных после 1 января 2019 года плательщиками-организациями капитальных строений (зданий, сооружений), их частей в течение второго года (двенадцати месяцев) с даты приемки таких капитальных строений (зданий, сооружений), их частей в эксплуатацию;	
0,4 % – в отношении возведенных после 1 января 2019 года плательщиками-организациями капитальных строений (зданий, сооружений), их частей в течение третьего года (двенадцати месяцев) с даты приемки таких капитальных строений (зданий, сооружений), их частей в эксплуатацию;	
0,6 % – в отношении возведенных после 1 января 2019 года плательщиками-организациями капитальных строений (зданий, сооружений), их частей в течение четвертого года (двенадцати месяцев) с даты приемки таких капитальных строений (зданий, сооружений), их частей в эксплуатацию;	
0,8 % – в отношении возведенных после 1 января 2019 года плательщиками-организациями капитальных строений (зданий, сооружений), их частей в течение пятого года (двенадцати месяцев) с даты приемки таких капитальных строений (зданий, сооружений), их частей в эксплуатацию.	0,1% – в отношении иных объектов налогообложения.

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [38]

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б.1 – Налоговые доходы консолидированного бюджета Республики Беларусь в 2017-2018 гг.

Доходы	2017 г.		2018 г.		Темп роста, %
	сумма, млн руб.	уд. вес, %	сумма, млн руб.	уд. вес, %	
Налоговые доходы	26 340,5	83,2	31 491,8	83,6	119,6
из них:					
Налоги на доходы и прибыль	7 522,5	23,8	8 740,9	23,2	116,2
в том числе:					
<i>подходный налог с физических лиц</i>	4 338,6	13,7	5 162,7	13,7	119,0
<i>налог на прибыль</i>	2 915,1	9,2	3 277,7	8,7	112,4
<i>налог на доходы</i>	268,8	0,8	300,5	0,8	111,8
Налоги на собственность	1 615,4	5,1	1 737,2	4,6	107,5
в том числе:					
<i>земельный налог</i>	590,8	1,9	675,9	1,8	114,4
<i>налог на недвижимость</i>	995,7	3,1	1 035,1	2,7	104,0
Налоги на товары (работы, услуги)	13 051,3	41,2	14 913,1	39,6	114,3
в том числе:					
<i>налог на добавленную стоимость</i>	9 247,7	29,2	10 551,5	28,0	114,1
<i>акцизы</i>	2 342,5	7,4	2 621,8	7,0	111,9
<i>сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь</i>	13,6	0,04	11,3	0,03	83,1
<i>специальные сборы, пошлины</i>	15,9	0,05	16,6	0,04	104,4
<i>экологический налог</i>	172,6	0,5	193,7	0,5	112,2
<i>налог на добычу (изъятие) природных ресурсов</i>	541,3	1,7	668,7	1,8	123,5
Налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности	3 546,6	11,2	5 501,5	14,6	155,1
в том числе:					
<i>ввозные таможенные пошлины</i>	1 129,0	3,6	1 271,6	3,4	112,6
<i>вывозные таможенные пошлины</i>	2 233,1	7,1	3 908,0	10,4	175,0
из них:					
<i>вывозные таможенные пошлины в отношении нефти сырой, добытой на территории Республики Беларусь</i>	275,1	0,9	421,9	1,1	153,4
<i>вывозные таможенные пошлины при экспорте нефтепродуктов</i>	1 310,3	4,1	2 044,3	5,4	156,0
<i>вывозная таможенная пошлина на калийные удобрения</i>	644,6	2,0	1 440,5	3,8	223,5
Другие налоги, сборы (пошлины) и другие налоговые доходы	604,6	1,9	599,0	1,6	99,1
в том числе государственная пошлина	460,1	1,5	464,7	1,2	101,0

Примечание – Источник: [49, с. 17]

ПРИЛОЖЕНИЕ В



Рисунок В.1 – Налоги по объектам налогообложения в КНР

Примечание – Источник: [44, с. 116]