

УДК 339.5:336.225

**Волошин В. С.  
Пушина И. П**

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ МЕЖГОСУДАРСТВЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ**

*In modern society tax system plays very important role not only as the basis of government budget forming, but also as a stimulating factor of an effective economic activities. That is why the problem of the improvement of the tax mechanism regulation in the international economic cooperation is actual nowadays.*

Рост объемов внешнеэкономической деятельности является актуальным и привлекательным для экономики любого государства. В современном мире этому способствует либерализация международных отношений, развитие бизнес-среды посредством усиления взаимосвязей и объединения различных рынков, товаров, капиталов и услуг, а также общая тенденция экономической глобализации. Достаточно распространённой формой реализации этих факторов является межгосударственное сотрудничество в интеграционных процессах в экономической, научно-технической, производственной и социальной сферах.

Рассматривая международную интеграцию как важнейший фактор устойчивого социально-экономического развития, государства-участники стремятся достичь такой управляемости этим процессом, которая позволит реализовать их национальные интересы. Одним из важнейших рычагов регулирования процессов межгосударственного взаимодействия являются налоги, а если рассматривать уровень межгосударственной интеграции, эта роль отводится налоговой системе в целом [1].

В современном обществе налоговая система играет исключительно важную роль не только как основа формирования государственного бюджета [2; 3], но и как стимулирующий фактор эффективной хозяйственной деятельности [4; 5], а также экономический рычаг регулирования процессов и отношений международного сотрудничества. Если налоги рассматривают как финансовые отношения налогоплательщиков с бюджетом по поводу формирования централизованных фондов финансовых ресурсов и их концентрацию в госбюджете и во внебюджетных фондах, то налоговая система развивает и конкретизирует этот процесс, определяет его задачи, принципы, формы и методы реализации. Сущность налоговой системы состоит в единстве технологических, организационных и нормативно-правовых принципов, обеспечивающих ее функционирование и решение целевых задач [6].

Кроме того, как в международной, так и во внутригосударственной практике налогового регулирования экономических отношений общим правилом для всех современных государств является прерогатива органов представительной (законодательной) власти на установление и введение в действие налогов посредством законов или иных законодательных актов [7].

Интеграционные тенденции в становлении и развитии налоговой системы Республики Беларусь проявились с конца 1991 года, когда были приняты "Закон о налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь" и "Закон о налоге на добавленную стоимость". Эта налоговая система была

построена по аналогии с российскими нововведениями исходя из двух главных задач:

с учетом предстоящих расходов на финансирование экономики и социальных программ сохранить налоговые поступления в бюджет хотя бы на прежнем уровне в условиях спада производства. (Заметим, что с 1990 по 1996 годы ВВП уменьшился на 60%, уровень жизни упал в 3 раза, а скрытая безработица достигла 25 — 40% [8]);

обеспечить возможность применения зарубежных схем и моделей налогообложения в изменившихся экономических условиях и политической обстановке. Но уже в 1993 года практический опыт показал недостаточную адаптированность налоговой системы к рыночным механизмам и стимулам регулирования экономики. Поэтому в процессе преодоления кризисных явлений с 1994 по 1999 годы и стабилизации экономики изменения в налоговую систему, уточнения количества, видов налогов и их значений вносились около 11 раз. Задача состояла не только в совершенствовании механизма, но и в подготовке к адаптации с системами других государств, а в отношениях с Россией — для унификации [9].

При различиях в экономике и концепциях развития двух государств подход к унификации налоговых систем выявил ряд позитивных моментов. Так, за 2005 год в консолидированный бюджет Республики Беларусь поступление косвенных налогов возросло на 14%, а налоговая нагрузка на экономику на 0,7%. Главным источником роста явился НДС, величина которого по сравнению с 2004 годом возросла на 29,1%, а доля ВВП, соответственно, с 7,9% до 9,3% [10; 11]. Причиной явилась согласованная политика интеграции Республики Беларусь и Российской Федерации в одновременном переходе на взимание косвенных налогов по принципу страны назначения во взаимной торговле. Также показательным являются меры по снижению налоговой нагрузки для субъектов хозяйствования. Сначала в России, а затем в Республике Беларусь была принята ставка налога на прибыль 24%. Это выглядит весьма привлекательно для субъектов предпринимательства из других государств [4].

При различных сложностях в процессе развития межгосударственной интеграции Беларуси и России налоговые рычаги являются достаточно эффективным регулятором внешнеэкономической деятельности. Это подтверждает практика применения современных методик налогового регулирования взаимной торговли между нашими странами.

Основу внешнеэкономической деятельности составляют операции по экспорту и импорту товаров, работ, услуг. В настоящее время около 83% предприятий Республики Беларусь осуществляют деятельность в сфере внешнеэкономических отношений и наиболее развитыми являются такие отношения с Российской Федерацией [12]. Анализ динамики экспорта товаров, работ, услуг, реализация которых производилась с применением ставки налога на добавленную стоимость в размере 0%, рассмотрим на примере субъектов предпринимательской деятельности города Минска. Со вступлением в силу Соглашения между правительством Республики Беларусь и правительством Российской Федерации о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, а также постановления Совета Министров Республики Беларусь от 28.06.2005 г. №704 возросло количество плательщиков города Минска, применяющих ставку НДС 0%, и составило 2 263 (в 2005 году — 2 235).

За 9 месяцев 2006 года облагаемый НДС по ставке 0% оборот, согласно данным налоговых деклараций, составил 11 365,8 млрд. руб. (рост в сравнении с аналогичным периодом прошлого года — 68,5%). При этом документально подтвержденный экспорт товаров и услуг в Российскую Федерацию, в отношении которых установлена ставка НДС 0%, составил 3 054,4 млрд. руб. (26,9% всего экспорта) [10; 11].

С учетом сложившейся ситуации актуальными в настоящее время являются вопросы документального оформления экспорта товаров в Российскую Федерацию и правильность налогообложения данных оборотов.

Поставки товаров производятся на основании заключенных контрактов между экспортером и импортером. Для их осуществления разработаны международные правила по толкованию торговых терминов "Инкотермс", в которых определены базисные условия поставок, формы расчетов и соответственные им цены контракта. Под базисными условиями поставок понимают специальные условия, определяющие обязанности продавца и покупателя по доставке товара и устанавливающие момент перехода риска случайной гибели или повреждения товара с продавца на покупателя. Таким образом, условия поставок определяют размер расходов продавца товара и его покупателя.

Необходимость указания во внешнеэкономическом договоре юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями даты и места его заключения, предмета договора, количества, качества, цены товара, условий расчета и поставки, валюты платежа, названия страны и места назначения экспортируемого товара, сроков его поставки, ответственности сторон, порядка разрешения споров, а также названий, юридических адресов и банковских реквизитов договаривающихся сторон установлена п. 15 Положения "О порядке контроля за проведением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями внешнеэкономических операций", утвержденного Указом Президента Республики Беларусь №7.

Таким образом, на основании информации, содержащейся в контракте, определяются основные условия реализации товаров российскому покупателю: валюта платежа, условия расчета и поставки и т. д.

Если перемещение товарно-материальных ценностей осуществляется с участием автомобильного транспорта, то основанием для списания их у грузоотправителя, а также для складского, оперативного и бухгалтерского учета является товарно-транспортная накладная формы ТТН-1, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14 мая 2001 г. №53. Данная накладная является документом строгой отчетности и предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей, а также для расчетов за их перевозки и учета выполненной транспортной работы.

Грузоотправителю запрещается предъявлять, перевозчикам — принимать к перевозке, а грузополучателям — принимать грузы, не оформленные товарно-транспортными накладными.

Товарно-транспортная накладная подлежит применению всеми юридическими лицами независимо от формы собственности и индивидуальными предпринимателями (далее — хозяйствующие субъекты) республики.

В случае, если специфика вида хозяйственной деятельности требует применения товарно-транспортной накладной с дополнительными реквизитами, не содержащимися в данной форме, то министерства, ведомства, концерны могут на основе данной типовой формы разработать специализированную форму и после согласования с Министерством финансов Республики Беларусь (далее — Минфин) утвердить ее.

Серии и номера типовой и специализированных форм товарно-транспортных накладных присваиваются РУП "Издательство "Белланкавыд". Бланки ТТН-1 продаются через торговую сеть.

Товарно-транспортная накладная выписывается грузоотправителем в минимальном количестве, как правило, в четырех экземплярах:

первый, третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и подписью водителя (экспедитора), вручаются водителю (экспедитору), причем первый сдается водителем (экспедитором) грузополучателю и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза;

второй остается у грузоотправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей;

третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и грузополучателя, сдаются перевозчику. Третий, служащий основанием для расчетов, перевозчик прилагает к счету за перевозку и вы-

дает плателю — заказчику автотранспорта, а четвертый прилагается к путевому листу и служит основанием для учета транспортной работы и начисления заработной платы водителю. Грузоотправитель при необходимости может выписывать дополнительные экземпляры товарно-транспортных накладных.

При перемещении товаров железнодорожным транспортом, кроме железнодорожной накладной, субъекты хозяйствования также оформляют накладную формы ТН-2 (ТТН-1).

Кроме товарно-транспортных накладных формы ТТН-1, при международной автомобильной перевозке грузов оформляется товарно-транспортная накладная международного образца "CMR", которая составляется не менее чем в трех экземплярах и подписывается грузоотправителем и перевозчиком. Данное требование к документальному оформлению факта международной автомобильной перевозки грузов установлено постановлением Министерства транспорта и коммуникации Республики Беларусь 24.06.2004 г. №23 "Об утверждении бланка международной товарно-транспортной накладной "CMR" и инструкции по ее заполнению".

Порядок отражения в бухгалтерском учете экспортных операций зависит от того, как во внешнеэкономическом договоре определен момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженным имуществом (права собственности) и риска его случайной гибели от продавца к покупателю, или, если данный момент не оговорен, то от метода учета выручки, установленного учетной политикой предприятия: на дату поступления оплаты за отгруженную продукцию либо по мере отгрузки. Датой поступления денежных средств от экспорта товаров (работ, услуг) считается дата их зачисления на счет экспортера в обслуживающем банке, а в случаях, предусмотренных законодательством, — на счета в иностранных банках. В случае применения метода учета выручки по оплате в отношении отгрузок в республики бывшего СССР выручка от реализации отражается по поступлении оплаты, но не позднее 60 дней со дня отгрузки продукции, товаров, оказания услуг, по курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь на дату отражения ее в бухгалтерском учете предприятия. Данный порядок определен постановлением Совета Министров Республики Беларусь и Нацбанка Республики Беларусь от 11 августа 1993 года №536/20 "О мерах по упорядочению торгово-экономических отношений и взаиморасчетов с государствами, ранее входившими в СССР".

Датой отгрузки товаров в Российскую Федерацию по внешнеэкономическому договору считается день их отпуска со склада согласно документам на отгрузку.

Исчисление налогов по реализации товаров в Российскую Федерацию производится с учетом того, что с 2005 года применение косвенных налогов (НДС и акцизов) осуществляется в соответствии с п. 1 раздела 11 Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Республикой Беларусь и Российской Федерацией, которое является неотъемлемой частью Соглашения между правительством Республики Беларусь и правительством Российской Федерации о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Для целей данного Соглашения термин "экспорт товаров" используется в следующем значении — это вывоз товаров, реализуемых налогоплательщиками косвенных налогов, с территории государства одной стороны на территорию государства другой стороны.

Применительно к экспорту товаров из Республики Беларусь в Российскую Федерацию Положением установлено, что при реализации товаров, вывезенных с территории Республики Беларусь на территорию Российской Федерации, применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость и (или) освобождение от уплаты акцизов (возмещение уплаченных сумм акцизов) при предоставлении в налоговые органы документов, предусмотренных Положением.

При этом налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты в порядке, предусмотренном национальным законодательством Республики Беларусь в отношении товаров, вывозимых с Республики Беларусь в таможенном режиме экспорта.

Для обоснования применения нулевой ставки или освобождения от уплаты (возмещения) акцизов в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией предоставляются следующие документы, заверенные подписью руководителя и главного бухгалтера:

договоры (их копии), на основании которых осуществляется реализация товаров;

выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от покупателя указанного товара на счет налогоплательщика.

В случае, если договором предусмотрен расчет наличными денежными средствами, налогоплательщик представляет в налоговые органы выписку банка (копию выписки), подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров.

В случае внешнеэкономических товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров, полученных по указанным операциям, на территорию Республики Беларусь и их принятие на учет;

третий экземпляр заявления о ввозе товара, экспортированного с территории Республики Беларусь на территорию Российской Федерации, с отметкой налогового органа Российской Федерации, подтверждающей уплату косвенных налогов в полном объеме (о наличии освобождения в отношении товаров, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации не подлежат налогообложению при ввозе на таможенную территорию этого государства);

копии транспортных (товаросопроводительных) документов о перевозке экспортируемого товара;

иные документы, предусмотренные национальным законодательством Республики Беларусь.

В соответствии с п. 104 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004 г. №16, документы, обосновывающие применение нулевой ставки НДС, предоставляются в налоговые органы в течение 90 дней с даты отгрузки (передачи) товаров покупателям.

До истечения данного срока в налоговых декларациях (расчетах) по налогу обороты по реализации этих товаров не отражаются. При наличии всех указанных документов обороты по реализации этих товаров отражаются в налоговой декларации (расчете) по налогу того отчетного периода, срок предоставления которой следует после получения этих документов.

В случае предоставления плательщиком документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС, по истечении срока в 90 дней (но не более трех лет со дня возникновения обязательства по уплате НДС) уплаченные суммы НДС подлежат возврату.

При отсутствии указанных выше документов, подтверждающих право на применение ставки 0% при экспорте товаров в Российскую Федерацию, плательщик применяет ставку налога 18% или 10% по реализации товаров, в отношении которых Законом Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость" установлена пониженная ставка.

Рассмотренные тенденции и пути совершенствования налоговых регуляторов в развитии интеграционных процессов позитивно корреспондируются с выводами и предложениями межведомственной рабочей группы, созданной решением правительства Республики Беларусь для упрощения налоговой системы. Так, с 1 января 2007 года законом о налогообложении максимально придан характер прямого действия. С целью упрощения механизмов исчисления налогов и сборов

будут представлены права перехода на уплату НДС по факту отгрузки товаров, устранение двойного налогообложения и многое другое. Это позволит устранить ряд вопросов и факторов, не способствующих прозрачному и быстрому оформлению необходимой документации, а также рационализации процессов межгосударственного сотрудничества и развития экономической интеграции.

**Литература:** 1. Образкова Т. Б. Налоги и их реальное влияние на экономику // Белорусский экономический журнал. – 2003. – №3. – С. 30. 2. О бюджете Республики Беларусь // Главный бухгалтер. – 2002. – №3. – С. 39 – 59. 3. О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь // Вестник Министерства по налогам и сборам. – 2002. №5. – С. 39 – 45. 4. Аносов В. Снижение налоговой нагрузки как фактор укрепления финансового положения реального сектора // Финансы, учет, аудит. – 2004. – №11. – С. 37. 5. Заяц Н. Современное налогообложение и его развитие / Н. Заяц, Е. Киреева, А. Заяц / Финансы, учет, аудит. – 2000. – №10. – С. 51 – 53. 6. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть. – Мн., 2000. 7. Мороз Л. Н. Налоги: проблемы правового регулирования. – Мн.: БГУ. 1999. 8. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 1998. Минстат РБ. – Мн., 1998. 9. Попов Е. М. Налоговая система: 10 лет реформ // Бухгалтерский учет и анализ. – 2003. – №7. – С. 11 – 15. 10. Краткий статистический сборник "Республика Беларусь в цифрах". Министерство статистики и анализа РБ. – Мн., 2004. – С. 376. 11. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2007. Минстат РБ. – Мн., 2007. 12. Киреева Е. Пути реформирования национальной налоговой системы в условиях вхождения в региональные экономические союзы // Финансы, учет, аудит. – 2004. – №5. – С. 32. 13. Василевская Т. И. Налоги Беларуси / Т. И. Василевская, В. А. Стасенко. — Мн.: БГЭУ, 1999. 14. Вечерко Г. Экономика Беларуси на стыке двух веков: тенденции, проблемы, перспективы // Белорусский банковский бюллетень. – 2001. – №11. – С. 26. 15. Гюрджан В. О некоторых вопросах функционирования налоговой системы и перспективах ее развития // Консультант. – 2003. – №3. – С. 22 – 34. 16. Копоть М. Налоговая система Республики Беларусь // Все для бухгалтера. – 2001. – №17. – С. 3 – 30. 17. Маньковский И. А. О необходимости и путях реформирования налоговой системы // Предпринимательство в Беларуси. – 2001. – №3. – С. 24 – 25. 18. Пищик Т. В. Проблемы и перспективы местного налогообложения // Бухгалтерский учет и анализ. – 2001. – №10. – С. 26 – 29. 19. Пушкарева В. М. Содержание и принципы построения налоговой системы // Финансы. – 2002. – №10. – С. 61 – 63.

Стаття надійшла до редакції  
08.06.2007 р.