

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И РАЗВИТИЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

1.1. Экономическая сущность налогов и основополагающие принципы налогообложения

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику – экономическую, социальную, экологическую, демографическую и др. При этом для государственного регулирования социально-экономических процессов в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта используется финансово-бюджетный механизм [1].

В понятии «налог» переплелись не только экономический и философский смысл, но и конкретная форма правовых взаимоотношений, закрепленных в законодательных актах. Данная категория изменялась на протяжении длительного времени. В процессе развития и преобразования теории налогообложения происходила эволюция взглядов на понимание термина «налог». Через его определение осознается и оценивается отношение общества к налогообложению. Ответы на вопрос о смысле понятия «налог» формулировались первыми философами, экономистами, учеными и общественными деятелями, в трудах их последователей не только с экономических позиций, но и с юридической точки зрения в зависимости от эпохи, в которой они жили и описывали в своих трактатах [2,3].

Шотландский философ и экономист Адам Смит в своем «Исследовании и природе и причинах богатства народов» определял налог как бремя, накладываемое государством в законодательном порядке, в котором предусмотрен его размер и порядок уплаты. Он выдвигает тезис о непроизводительном характере государственных расходов, поэтому налог как бы вреден для общества. Одновременно налог понимается как осознанная необходимость, как потребность экономического и социального развития. Соответственно налоги для того, кто их уплачивает, – признак не рабства, а свободы. Во взглядах Смита явственно отражается двойственная природа налогообложения [4,5].

Немецкий ученый Ж. Сисмонди дал следующее определение налога: «Налог – жертва и в то же время благо, если услуги государства за счет этой жертвы приносят нам пользу» [6,7].

В настоящее время, характеризуя термин «налог» как экономическую категорию делается акцент на принудительный характер налогообложения, а также на отсутствие прямой связи между выгодой гражданина и

налогами. Такие известные российские и зарубежные экономисты, как Л. В. Ходский, И. М. Кулишер, М. И. Слуцкий, Н. И. Тургенев, Евстигнев Е.Н., К. Макконнелл и С. Брю определили налоги как «принудительные сборы, выплаты, которые государство взимает с граждан, на установленных законом основаниях для удовлетворения своих денежных потребностей» [8,9,10,11,12,13].

В трудах отечественных экономистов налоги представляют собой источник финансирования финансово-бюджетной системы государства и, как следствие этого, взаимообусловленные отношения между юридическими и физическими лицами с одной стороны и бюджетом республики с другой стороны в форме перераспределения части общественного продукта, используемого на удовлетворение общегосударственных потребностей [14,15,1].

Согласно ст. 6 Налогового Кодекса Республики Беларусь: «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» [16].

Юткина Т. Ф. рассматривает социально-экономическую природу налога с глубоких методологических позиций для того, чтобы уяснить его исключительно общественное предназначение. Налог, по ее мнению, – «это, прежде всего объективная экономическая категория, т.е. обобщающий (интегральный) образ неких процессов».

Таким образом, термин «налог» представляет собой:

- индивидуально безвозмездный платеж, выраженный в денежной форме и вносимый субъектами хозяйствования и физическими лицами в бюджет государства в одностороннем порядке;
- источник формирования финансовых ресурсов соответствующих бюджетов для финансового обеспечения деятельности государства, покрытия его расходов, которое в свою очередь выражает интересы всего общества;
- единственно законную форму отчуждения собственности юридических и физических лиц;
- юридически обоснованный платеж, т.е. законодательно утвержденные следующие критерии: налоговая база, налогоплательщики, налоговые ставки, порядок и сроки уплаты.

Налогообложение – это определенная совокупность экономических и организационно-правовых отношений, складывающихся на базе объективного процесса перераспределения преимущественно денежной формы стоимости и выражающих собой односторонне, безэквивалентное, принудительно-властное изъятие части доходов корпоративных и индивидуальных собственников в общегосударственное пользование [17].

Налогообложение в любом государстве должно базироваться на основных принципах налогообложения – это базовые идеи и положения, применяемые в налоговой сфере. Существуют следующие классические принципы налогообложения, сформулированные А. Смитом:

- ◆ принцип справедливости. Данный принцип утверждает всеобщность налогообложения и равномерность распределения налогов между гражданами соразмерно с их доходами. Налоги должны взиматься в зависимости от величины получаемого дохода налогоплательщика, который обязан в свою очередь участвовать в финансировании расходной части бюджета. Основу данного принципа составляет прогрессивное налогообложение. Большой доход облагается по большей ставке, меньший доход – по меньшей ставке;

- ◆ принцип соразмерности предусматривает учет интересов налогоплательщиков при формировании государственного бюджета. Описываемый принцип характеризуется кривой Лаффера, которая описывает связь между ставками налогов и объемом налоговых поступлений, а также зависимость доходов бюджета от налогового бремени (рис. 1). При увеличении роста ставки до 50 % налоговые поступления увеличиваются до определенного максимального уровня. При последующем увеличении налоговой ставки на 50 %, достигается уровень 100 % и это приводит к снижению налоговых поступлений, равных значению нуль.

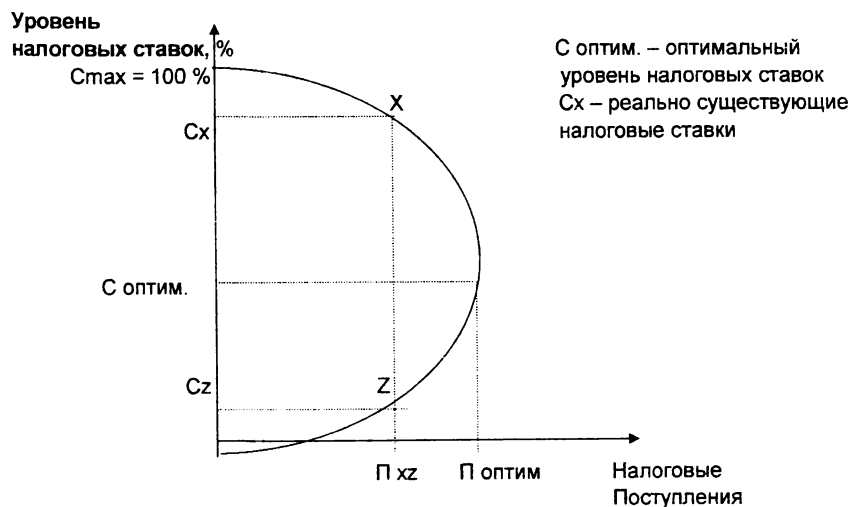


Рисунок 1 – Кривая Лаффера. Форма I

Снижение налоговых поступлений после достижения определенного уровня налоговой ставки (в некоторых источниках 50 %) означает, что легальная предпринимательская активность субъектов хозяйствования значительно снижается и в последующем вообще прекращается.

Двигаясь в обратном направлении по кривой (происходит снижение налоговых ставок и увеличение налоговых поступлений) от точки X в точку Z, можно проследить равный объем налоговых поступлений при снизившихся налоговых ставках. Данный вывод позволяет утверждать, что активность субъектов хозяйствования возрастает и, как результат этого, расширяется производство национального продукта и национального дохода. Следовательно, из увеличенного дохода налогоплательщики будут платить большую сумму налогов, даже в случае снижения налоговых ставок. При этом произойдет:

- снижение налогового дефицита;
- снижение уклонений плательщиков от уплаты налогов;
- снижение предпринимательской деятельности в области теневой экономики;
- увеличение новых рабочих мест и уменьшение государственных расходов на финансирование социальных программ и оказание помощи безработным [18].

При увеличении налоговых ставок:

- увеличиваются налоговые поступления от доходов населения и хозяйствующих субъектов. В данном случае не затрагивается их заинтересованность в получении легальных доходов;
- общий объем производства сокращается медленнее, чем увеличивается ставка, соответственно доходы бюджета от налоговых платежей возрастают.

При достижении уровня налоговых ставок максимального предела происходит:

- заметное сокращение доходов населения и субъектов хозяйствования;
- снижение доходов бюджета вследствие уменьшения налогооблагаемой базы;
- спад экономической активности сферы производства;
- массовое уклонение от уплаты налоговых платежей;
- переход предпринимательской деятельности из легальной сферы в теневую экономику [8].

♦ принцип определенности. Согласно данному принципу, сумма, способ и время платежа должны быть точно и заранее известны налогоплательщику. Данный принцип означает стабильность принятых законодательных актов, которые регулируют вопросы налогообложения основных видов налогов и налоговых ставок в налоговой системе той или иной страны в течение некоторых лет.

◆ принцип удобства предполагает взимание налога в удобное для налогоплательщика время и удобным для него способом. Для реализации данного принципа должны проводиться семинары контролирующими органами для разъяснения нормативных актов, регулирующих вопросы налогообложения и разрабатываться соответствующие необходимые инструктивные материалы для правильного исчисления налоговых платежей в бюджет.

◆ принцип экономии означает – суммы, поступившие в бюджет по отдельному виду налога, должны в несколько раз превышать затраты, возникающие при сборе и обслуживании данного налога. Соответствующий принцип должен обязательно соблюдаться при введении в действие новых видов налогов и возложении обязанностей по взиманию данного налога на контролирующее ведомство [4].

1.2. Эволюция налогообложения коммерческой организации.

1.2.1. Налогообложение коммерческой организации до 1980 года

Характеризуя налоговую систему дореволюционной России, необходимо в первую очередь рассмотреть финансовую систему, существовавшую в то время. Финансовая система России перед первой мировой войной формировалась не столько на налоговых, сколько на доналоговых поступлениях. Слабое развитие налоговой системы отражало в целом слабое развитие капиталистических и товарно-денежных отношений. 60 % бюджета России составляли доходы от государственного хозяйства, включая разного рода регалии и монополии. На втором месте после государственного хозяйства стояли косвенные налоги, ложившиеся основной своей тяжестью на малоимущие слои населения (акцизы на соль, сахар, чай и другие товары массового спроса), затем таможенные сборы, внешние и внутренние займы. Косвенные налоги составляли доминирующую часть в системе налоговых поступлений, в то время как прямые налоги занимали около 8 % доходов государственного бюджета, в том числе поземельная подать – 2,5 %, налоги на торгово-промышленную деятельность – около 5,5% [19].

Прямое подоходное обложение только зарождалось, и одним из требований всех демократических партий была ликвидация косвенных налогов. В 1907 г. Государственная дума впервые обсуждает проект прямого подоходного налога, который был отвергнут. Прогрессивное развитие финансовой системы России было прервано в связи с началом первой мировой войны. Внушительные расходы бюджета на военные нужды привели уже в 1916 г. к неуправляемой инфляции, развалившей финансовую систему. Финансовый развал продолжался и после февральской революции, и в первые годы Советской власти.

В первые месяцы после Октябрьской революции производились попытки наладить функционирование налогообложения, возродить финансовую систему, но эти попытки в силу реальной обстановки не реализовались. В скором времени финансовая политика Советской власти перешла от попыток возродить обложение доходов к изъятию самих капиталов, в виде специфических революционных налогов, контрибуций и т.п. Экспроприация капитала через финансовые рычаги осуществлялась параллельно с прямой экспроприацией средств производства. Изымая все излишки, все превышение доходов над минимальным уровнем потребления, чрезвычайные налоги подрывали всякий стимул к активной деятельности, инициативе, предпринимательству.

Переход к нэпу потребовал восстановления развалившейся финансовой системы, в том числе и функционирования системы налогообложения. Для того, чтобы это осуществить, необходима была трактовка статуса государственного предприятия, определенное обособление доходов государственного предприятия от доходов казны. В то же время, если рассматривать государственное хозрасчетное предприятие (трест) как нижнюю ступень государственного управляющего аппарата, то исчезает объект обложения: самостоятельный доход предприятия. Весь доход предприятия выступает как доход казны, и налогообложение неизбежно замещается распределением прибыли государственными инстанциями в соответствии с целесообразностью, а не в соответствии с законом.

В середине 20-х годов инстанции государственного аппарата свободно распоряжались не только прибылью трестов, но и их капиталами и производимой ими продукцией, директивно вмешивались во внутреннюю жизнь хозрасчетных предприятий. Законодательно декрет о трестах 1923 г. во многих отношениях приравнивал тресты к акционерным обществам, использующим государственный капитал, а декрет о трестах 1927 г., напротив, приравнивал существовавшие в то время акционерные общества к казенным предприятиям, тем самым завершив превращение акционерной формы организации в пустую формальность.

В 1923-1924 г. формируется отдельное законодательство по обложению государственных и кооперативных предприятий. В целом налоговая система нэпа разграничивалась на две части: в обложении деревни и города, продолжая традиции обложения в дореволюционной России. В 1921-1923 гг. крестьянство платило продналог, несло целый ряд натуральных повинностей. С мая 1923 г. все поставки и повинности крестьянства были консолидированы в единый сельскохозяйственный налог, который крестьянство могло вносить либо в натуре, либо деньгами. С 1 января 1924 г. налоги стали приниматься только в денежной форме, все натуральные налоги и повинности были упразднены.

Вторая часть налоговой системы – обложение города. Основными видами обложения в городе были промысловый и подоходно-поимущественный налоги. Промысловый налог распространялся на частные, государственные и кооперативные предприятия. Платежи государственных предприятий имели исключительно формальный характер, поскольку вся их прибыль распределялась централизованно.

Промысловый налог состоял из: патентного сбора и уравнительного сбора. Патентный сбор уплачивался в связи с получением патента. Цена патента определялась разрядом и местонахождением предприятия. Торговые предприятия делились на 5 разрядов, промышленные – на 12.

Уравнительный сбор представлял собой налог, уплачиваемый с суммы хозяйственного оборота. Первоначально размер уравнительного сбора был определен в 7 % к обороту (3 % в госбюджет, 3 % в местный бюджет, 1 % в помощь голодающим). В 1923 г. это завышенное обложение было снижено вдвое и дифференцировано по отраслям и формам собственности. Для государственных предприятий размер уравнительного сбора в 2-4 раза ниже, чем для частных. Уравнительным сбором товар облагался на всех стадиях его оборота. Плательщиками этого налога были все агенты производства и обращения, включая отдельные предприятия, их объединения (тресты), объединения трестов (синдикаты), оптовые и розничные звенья торговли. Уравнительный сбор представлял собой особую форму налога с оборота, позволяющую более или менее равномерно облагать все товары, улавливать и аккумулировать в бюджете даже незначительные излишки доходов [20].

Акцизы в 20-х годах также существовали – акцизы на текстиль, соль, сахар, керосин, спички, чай, кофе, водку и некоторые другие товары. Увеличение продажи водки во второй половине 20-х годов привело к резкому возрастанию удельного веса акцизов в общем объеме доходов государственного бюджета. Сближение уравнительного сбора (налога с оборота) с акцизом связано с требованием госпромышленности освободить от уравнительного сбора весь внутрипромышленный оборот. В соответствии с этим движение товаров от предприятия к тресту, от треста к синдикату было освобождено от обложения. Полная сумма уравнительного сбора уплачивалась в конечном пункте реализации товара государственной промышленностью, т.е. синдикатами. В результате этих преобразований терялось равномерное обложение отдельных звеньев оборота. Впоследствии устранение частного сектора в конце 20-х годов свело значение уравнительного сбора к обложению госпромышленности, и к середине 20-х годов это обложение уже потеряло характер равномерности.

Вторым налогом на городское население являлся подоходно-поимущественный налог, состоявший из двух частей: подоходного и поимущественного обложения. Данный налог взимался с городских жителей, получавших доход от 300 рублей или обладающих имуществом стоимостью от 300 рублей. Подоходно-поимущественным налогом облагались не только физические, но и юридические лица: товарищества, акционерные общества и т.д. Поимущественное обложение применялось к производственному оборудованию частных и акционерных предприятий, запасам сырья, товаров, т.е. представляло собой прежде всего налог на капитал. Государственные предприятия освобождались от поимущественного обложения, но платили подоходный налог в размере 8 %.

Обложение частных предприятий было весьма разнообразным в зависимости от оборота, от капитала, от дохода. Недостатки существовавшей в 20-х годах системы налогообложения заключались не в ее многообразии, а в ее чрезмерной и необоснованной прогрессии обложения, в произвольном применении норм обложения на местах.

В 1930 г. была проведена налоговая реформа, которая положила конец налоговой системе нэпа. К 1930 г. был полностью ликвидирован частный сектор в промышленности и торговле, и в результате этого утратила свое значение вся сложная система налогообложения частного сектора. Резко сократилась численность индивидуального крестьянского хозяйства, по отношению к нему уже не действовали никакие юридические нормы, в том числе и нормы налогообложения; государство встало на пути пренебрежения законами и экспроприации собственности своих граждан.

Основными направлениями налоговой реформы 1930 г. являлось следующее. Слияние акциза и промыслового налога в единый налог с оборота. Налоги, которые уплачивали государственные предприятия, объединились в единый платеж и этот платеж отождествлялся с ведомственным распределением прибыли. Первоначально норма отчисления данного платежа была установлена в размере 81 % от прибыли, но впоследствии выяснилось, что централизованное распределение прибыли качественно отлично от налогообложения и не поддается реальному нормированию. В последующие десятилетия налоговая система в СССР не претерпела существенные изменения [19].

В период существования всесоюзного государства в условиях командно-административной системы предприятия были лишь частью государственного аппарата управления и являлись собственностью государства. Показатель прибыли данных предприятий не являлся основной целью их финансово-хозяйственной деятельности, в связи с тем, что, во-первых, она мало зависела от деятельности предприятия,

поскольку государство устанавливало цены и уровень заработной платы; во-вторых, вся прибыль присваивалась и распределялась государством, которое в лице своих органов (министерств) определяло долю прибыли, остающуюся у данного конкретного предприятия в соответствии с его плановыми потребностями. В социалистической экономике средства производства принадлежат государству и, следовательно, произведенный продукт тоже принадлежит ему. В рыночной экономике и средства производства, и его продукт принадлежат частному собственнику и он должен какую-то часть отдать государству, которое осуществляет функции, необходимые для всех граждан.

1.2.2. Развитие предпринимательства и порядок налогообложения данной формы собственности в постсоветский период

Конец 80-х годов ознаменовался новым шагом в развитии социалистической экономики. В условиях развивающейся самостоятельности, в ходе экономической реформы появились предприятия, основанные на частной форме собственности, существовавшие за счет собственных средств их членов – кооперативы. В мае 1988 года был принят закон «О кооперации в СССР», который регулировал взаимоотношения между государством и интересами кооперативов, осуществляющих хозяйственную деятельность с целью получения прибыли. Развитие кооперативного сектора в социалистической экономике явилось значительным сдвигом к изменению отношений собственности, ее последующему разгосударствлению и переходу от моноструктуры собственности к многообразию форм субъектов хозяйствования.

В период с 1988 г. по 1989 г. кооперативные предприятия функционировали в неадекватных для данной формы собственности макроэкономических условиях – полное отсутствие экономических инструментов государственного регулирования, огосударствление институтов, администрирования системы управления экономикой в целом, отсутствие законодательной базы по регулированию налоговых отношений. Создание абсолютно новой формы собственности не сопровождалось созданием элементов экономической среды, их нормальной жизнедеятельности, экономических параметров, регулирующих их деятельность.

Закон «О кооперации в СССР» определил, что налогообложение должно содействовать выбору кооперативом наиболее эффективных направлений деятельности, структуры и технологии производства, способов получения доходов, а также соблюдать при их распределении социальную справедливость. Согласно данному закону налогом облагался доход кооператива, а также личные доходы членов кооператива и лиц, работающих в нем по трудовому соглашению. Министерством

финансов СССР были разработаны и применялись следующие единые для всех кооперативов ставки подоходного налога: в течение первого года после создания – 2-3 %, во второй год – 3-5 %, в последующие годы – 10 % валового дохода [21].

Существовавший низкий уровень налогообложения не содействовал развитию кооперативной формы собственности. За время с момента принятия закона «О кооперации в СССР» поступления в местные бюджеты от кооперативов в целом по стране составили 40 млн. руб. – около 1 % доходов всех кооперативов страны, несмотря на то, что доходы членов кооперативов и работающих в них по трудовому соглашению в 3-5 раз превышали доходы работников государственных предприятий. Несмотря на низкие ставки налогообложения доходов кооперативов, ставки подоходного налога с индивидуальных доходов членов кооператива постоянно увеличивались по следующей прогрессивной шкале: от 501 до 700 руб. – 60 руб. 20 коп., т.е. 30 % с суммы, превышающей 500 руб., от 701 до 1000 руб. – 120 руб. 20 коп., т.е. 50 % с суммы превышающей 700 руб., от 1001 руб. до 1500 руб. – 270 руб. 20 коп., т.е. 90 % с суммы, превышающей 1500 руб. Высокие ставки подоходного налога и его дискриминационный характер, применяемые к членам кооператива по сравнению с другими работниками, перечислявшими в бюджет лишь 13 % заработков, стали основной причиной отказа от данного порядка налогообложения.

В середине 1989 г. был принят Указ Президиума Верховного Совета СССР «О подоходном налоге с кооперативов». В соответствии данным Указом налогообложение кооперативов определялось исходя из необходимости создания условий для экономической самостоятельности кооперативов с государственными предприятиями, уровнем доходности, актуальности в удовлетворении потребностей населения, условий материально-технического снабжения. Согласно Указу, величина налоговой ставки и ее дифференциация по республикам и видам деятельности кооперативов полностью передавалась в компетенцию республиканских органов власти. В связи с тем, что налоги от кооперативов перечислялись не в союзный, а в местные бюджеты, определение уровня налоговых ставок исходило исключительно от местных властей. Согласно данному указу, был издан Указ президиума Верховного Совета Белорусской ССР от 17 октября 1989 года № 2901 – XI « О подоходном налоге с кооперативов», который определял ставки подоходного налога в процентах к облагаемому доходу в зависимости от видов деятельности кооперативов [22].

Формирование кооперативов как определенного сектора экономики являлось эффективной экономической формой развития местного рынка. Существовавшим кооперативам были характерны следующие

черты: высокая адаптивность, гибкая реакция на изменение рыночной конъюнктуры, знание потребностей населения, более чем другие крупные предприятия, могут быть нацелены на задачи местного масштаба. Правильно сформированная налоговая политика, основанная на взаимной заинтересованности кооперативов и местных органов власти, должна была обусловить высокий экономический и социальный эффект, но этого не произошло. В проекте ставок налогов на доходы кооперативов, разработанным ведомствами союзных республик, наиболее высокая ставка налогов (60 %) взималась за посредническую и торгово-закупочную деятельность. В Белорусской ССР высокие ставки (50-60%) устанавливались на посредническую деятельность и организацию и проведение зрелищных мероприятий.

Отсутствие практического и исторического опыта налогового регулирования в стране, а также недостаточная подготовленности финансовых вопросов деятельности кооперативов привели к дискредитации кооперативных форм собственности и в конечном итоге возник вопрос: отказ от кооперации вообще либо разработка системы экономических и финансовых мер, которые создадут необходимые условия для дальнейшего существования кооперативного движения.

В принятом Законе «О налогах с предприятий, объединений и организаций» дискриминационный характер налогообложения кооперативов был исправлен: в качестве объекта налогообложения для производственных кооперативов была определена прибыль. Налоговая ставка устанавливалась Верховными Советами союзных республик в размере, не превышающем 45 %. Исключение в данном Законе составляли торгово-закупочные кооперативы, кооперативы общественного питания, посреднические и зрелищные, где данное ограничение не применялось.

Местные органы получили возможность произвольно устанавливать сколь угодно высокую ставку налоговых изъятий на данный вид деятельности и после утверждения налоговой ставки выше 45 %, отмечалось значительное снижение темпов роста кооперативного сектора. Данное явление было обусловлено практическим отсутствием налоговых льгот для кооперативов, с одной стороны (закон предусматривал лишь незначительные льготы адаптационного характера), и значительные налоговые льготы, предоставляемые малым предприятиям, – с другой.

Действующая в СССР с июля 1989 г. налоговая политика государства в отношении кооперативов носила фактически фискальный, но не регулирующий характер. Государство практически отказывалось от возможностей стимулирования посредством налоговых льгот притока средств кооперативного сектора в наукоемкие отрасли.

Переход к рыночным отношениям в экономике Беларуси начался в середине 80-х годов, когда она входила в состав СССР. Усиление либеральных тенденций в экономике республики после распада СССР стало мощным импульсом для развития предпринимательства. На начальном этапе государство во взаимоотношениях с негосударственным сектором поддерживалось принципа невмешательства. Бизнес в республике развивался стихийно, отсутствовала нормативно-правовая база, регулирующая отношения в этой сфере.

Начало 90-х годов ознаменовалось принятием ряда нормативных документов, которые регулировали деятельность малого бизнеса. Постановлением Совета Министров Белорусской ССР от 20 мая 1991 года № 192 «О малых предприятиях в РБ» определялись основные критерии отнесения субъектов хозяйствования к малым предприятиям, порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации, взаимоотношения с бюджетом, а также их отношения с исполнительными и распорядительными органами власти.

Позже, 5 марта 1992 г., Совет Министров РБ своим Постановлением № 117 внес изменения в Постановление № 192. В соответствии с ним были сняты ограничения объема реализации продукции, но введено ограничение по годовой балансовой прибыли в размере 1 млн. руб. [23].

28 мая 1991 года был издан Закон РБ «О предпринимательстве в РБ». Согласно данному закону, устанавливались права, обязанности, ответственность предпринимателей, а также определялись субъекты предпринимательства и его основные формы [24].

Основным документом, регулирующим отношения между негосударственным сектором экономики и бюджетом, стал Закон Республики Беларусь от 20 декабря 1991 года № 1323 – XII «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет РБ». Благодаря принятию данного закона, были определены плательщики налогов и сборов, установлены их права, обязанности и меры ответственности. Согласно закону, все суммы налогов и сборов зачислялись в бюджет Республики Беларусь [25].

Зачисление налогов и сборов в местные бюджеты регулировались Законом Республики Беларусь "О местном самоуправлении и местном хозяйстве в Республике Беларусь" от 20.02.91 г. № 617-XII. Размеры отчислений в местные бюджеты от общегосударственных налогов устанавливались ежегодно Законом Республики Беларусь при утверждении бюджета. Параллельно данному закону был принят ряд законодательных актов, которые определяли объекты обложения, особенность исчисления, порядок уплаты, ставки, льготы по каждому конкретному виду налога и сбора [26].

1.3. Предпринимательство в РБ: его развитие и состояние в настоящее время

Характеризуя развитие малого предпринимательства в Республике Беларусь, можно выделить следующие периоды развития субъектов малого предпринимательства:

1. Период (1987 г. – 1991г.) перестроечных процессов в экономике Советского Союза как этап становления субъектов малого предпринимательства.

Зарождение предпринимательства в Республике Беларусь приходится на вторую половину 80-х годов. Негосударственные предприятия начали возникать на основе нормативных документов Советского Союза. Постановлениями Совета Министров СССР № 160 и № 162 от 05.02.1987 г. было разрешено создание кооперативов общественного питания и кооперативов по производству товаров народного потребления, в основе которых был заложен принцип коллективного самоуправления. Эти постановления фактически положили начало развитию частного предпринимательства, так как уже существовавшее право граждан заниматься индивидуальной трудовой деятельностью оставалось формальным.

В апреле 1988 года выходит постановление Министров Белорусской ССР № 85 «О мерах по дальнейшему развитию кооперативной и индивидуальной трудовой деятельности граждан в Республике», в котором оценивается роль развития негосударственной формы собственности. Данным постановлением принимаются необходимые меры к ускорению создания кооперативов в целях увеличения выпуска продукции, пользующейся спросом у населения, расширения ее ассортимента, роста объема оказываемых услуг и повышения их качества [27].

Анализ этих документов показывает, что заложенные в них условия функционирования кооперативов не могли обеспечить их нормального развития. С одной стороны, кооперативам при создании предоставлялись значительные льготы. Исполкомы могли передавать им в аренду или безвозмездно здания, помещения, оборудование и другое имущество, относящееся к основным средствам. На формирование оборотных средств банки обязаны были выдавать кратко- и долгосрочные кредиты под предельно низкие проценты (0,75 – 1%). Кооперативы получили большие по сравнению с государственными предприятиями права по установлению цен на готовую продукцию, по оплате труда. С другой стороны, были введены значительные ограничения деятельности кооперативов. Сфера их деятельности ограничивалась только общественным питанием и производством товаров народного потребления. Для того, чтобы кооперативы не выходили из-под контроля государства, создание кооперативов было разрешено с согласия исполкомов местных

Советов и по их инициативе. Государство разрешило Госснабу БССР продавать кооперативам неиспользуемое оборудование и излишки сырья, материалов и вторичных ресурсов, а также выдачу напрокат машин, механизмов, оборудования и приборов.

В мае 1988 года был принят Закон «О кооперации в СССР», в который были перенесены заложенные в постановлениях нормы развития кооперативов. Используя появившуюся отдушину в государственной экономике, предприимчивые люди начали быстро занимать в ней многочисленные ниши, создавая собственный рынок готовой продукции и услуг. В связи со льготами, предоставляемыми данным субъектам законодательством, а также с возможностью получения большего дохода посредством посреднической деятельности, разнице между фиксированной ценой государственных предприятий и свободной ценой кооперативов, происходил рост представителей кооперативного движения.

Законодательная база данного сектора экономики начала создаваться в республике с конца 1990 г. Наиболее значимыми законодательными актами являлись Законы «О собственности в РБ» и «О предприятиях», принятые Верховным Советом РБ. Следующим шагом в развитии негосударственной экономики явилось разрешение создавать малые предприятия. Совет Министров СССР 8 августа 1990 г. принял Постановление «О мерах по созданию и развитию малых предприятий», и уже в мае 1991 года аналогичное постановление принял Совет Министров БССР «О малых предприятиях в РБ». От союзного оно отличалось лишь ужесточением условий регистрации малых предприятий. На основе данного постановления в мае того же года был принят Закон РБ «О предпринимательстве в Республике Беларусь». Данные законодательные акты определили цель развития малых предприятий, их количественные параметры и порядок регистрации. Наряду с этим в данных нормативных документах были даны указания государственным органам создать благоприятные условия функционирования малых предприятий. Данные меры, а также некоторые налоговые льготы, предоставляемые малым предприятиям, способствовали тому, что кооперативы стали преобразовываться в малые предприятия.

2. Период (1992 г. – 1995 г.) функционирования субъектов малого предпринимательства в нормативно-правовом поле, не адаптированном к данным субъектам хозяйствования. Данный период характеризуется ростом количества субъектов малого предпринимательства без долгосрочных программ развития. Данные субъекты приобретают некоторую самостоятельность от государственных структур. В 1992 году был образован Белорусский фонд финансовой поддержки предпринимателей, в 1993 году Постановлением СМ РБ создаются центры поддержки

предпринимательства, которые обеспечивали на договорной основе экономическую и организационную поддержку субъектов малого предпринимательства: оказание субъектам малого предпринимательства содействия в получении финансовых и материально-технических ресурсов, информационных, методических и консультационных услуг, в подготовке и обеспечении указанных субъектов квалифицированными кадрами, а также оказывали иное содействие в осуществлении их деятельности.

3. Начиная с 1994 г., политика государства по отношению к развитию предпринимательства характеризуется противоречивостью. С одной стороны, правительство предприняло попытки оказать малым и средним предприятиям поддержку. Была пересмотрена и обновлена, а по отдельным направлениям и впервые создана нормативно-правовая база. Благодаря данным преобразованиям, большинство аспектов деятельности малых предприятий стало регламентироваться законодательно, а также определились основные направления политики государства по поддержке предпринимательства [28].

4. Наряду с изданными нормативными документами по поддержке субъектов предпринимательства происходит ужесточение налогового пресса без учета специфики функционирования данных субъектов хозяйствования, возникают многочисленные барьеры для частного сектора экономики, а также устанавливается жесткий контроль за деятельностью частных предприятий и определяется достаточно строгая система наказаний за экономические правонарушения. Как результат государственной политики – происходит разорение значительной части предпринимательских структур и ориентация их на торгово-закупочную деятельность.

3. Период 1996 г. – 1998 г. характеризуется формированием нормативно-правового законодательства, ориентированного на специфичность субъектов малого предпринимательства. В 1996 году на основе Указа Президента РБ издается Закон РБ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Республике Беларусь» [29]. На основании данного Закона в 1997 году утверждается Положение о центре поддержки предпринимательства, которое упраздняет ранее изданное Постановление СМ РБ «О создании и деятельности центров поддержки предпринимательства». Формируется «вертикаль», призванная к координации деятельности всех государственных структур, ответственных за развитие субъектов малого предпринимательства. Основным недостатком данного периода является не адаптация нормативно-правового законодательства для данных субъектов, а периодическое изменение подходов к налоговому законодательству, разрабатываемому для предпринимательства, на существующую в Республике Беларусь налоговую

систему, которая требует реформирования. С начала зарождения кооперативного движения и до 1996 года отмечается быстрый рост количества малых предприятий, после 1996 года прекращается рост количества частных предприятий, снижаются объемы внутренних и внешних инвестиций, уменьшается производительность труда и конкурентоспособность белорусских товаров.

4. Период с 1998 г. – по настоящее время деятельности субъектов малого предпринимательства в рамках жесткого государственного регулирования: возрастает количество органов государственного управления, призванных к проведению различного рода проверок и санкций в отношении субъектов малого предпринимательства. Такие факторы, как бессистемность принимаемых правовых документов, нескоординированность действий государственных органов, ужесточение налогового законодательства приводит к снижению предпринимательской активности и сокращению количества предпринимательских структур.

В настоящее время государственная политика в области малого предпринимательства реализуется на основе Закона РБ «О государственной поддержке малого предпринимательства в РБ» от 16 октября 1996г., Закона РБ «О предпринимательстве» и иных законодательных актов [29].

В соответствии с действующим законодательством малое предпринимательство в Республике Беларусь представлено в двух формах: юридические лица (малые предприятия) и предприниматели без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели).

Динамика развития данного сектора экономики за 1991-2008 гг., согласно данным статистики, отражена в таблице 1.

Диаграмма 1.

Динамика изменения численности малых предприятий и индивидуальных предпринимателей за 1991-2008 годы.



**Таблица 1 – Показатели развития малого предпринимательства
в Республике Беларусь [30]**

Показатели	Годы																	
	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1. Количество малых предприятий (МП), тыс. ед.	7,8	11,1	11,4	14,2	14,8	23,8	24,3	28,1	29,6	28,3	27,8	29,0	30,9	31,8	33,1	37,7	42,3	66,4
2. Количество индивидуальных предпринимателей (ИП), тыс. чел.	27,5	47,8	100,7	145,7	165,4	148,6	118,8	126,0	130,7	158,4	180,0	184,0	190,0	186,0	182,0	184	212,5	215,6
3. Удельный вес малого предпринимательства в ВВП, %	1,5	6,8	6,1	6,2	5,1	4,3	4,8	6,0	6,8	6,5	6,9	7,0	7,5	7,1	6,9	7,0	8,2	8,8
4. Численность занятых на малых предприятиях, тыс. чел.	234,8	257,7	205,8	232,8	176,9	319,1	335,8	388,7	425,2	385,8	380,6	384,5	395,0	390,6	378,5	384,7	439,8	446,3
5. Удельный вес занятых в сфере малого предпринимательства (с учетом ИП) от занятых в экономике, %	5,2	6,2	6,3	8,1	7,8	10,7	10,4	11,7	12,5	12,3	12,7	13,5	14,2	13,2	13,1	13,7	15,4	16,0

Согласно приведенным данным, за период с 1991 по 1999 г. количество малых предприятий возрастало и, начиная с 2000 года, данное число остается практически неизменным. В противовес этому, численность индивидуальных предпринимателей, начиная с 1991 года по настоящее время, увеличилась более чем в 6 раз. Основными причинами, повлиявшими на данное изменение, являются:

- более сложная, дорогостоящая и нестабильная процедура государственной регистрации малых предприятий по сравнению с индивидуальными предпринимателями;

- меньшие затраты для входа на рынок и соответственно меньшие риски для индивидуальных предпринимателей в условиях недостаточной гарантии защиты права собственности;

- меньшая налоговая нагрузка и более простые системы налогообложения и бухгалтерского учета для индивидуальных предпринимателей. По состоянию на 1 января 2006 г. малыми предприятиями Беларуси произведено потребительских товаров на сумму 4 293,9 млрд.р. В целом по республике это 9,7 % от общего объема производства потребительских товаров. Численность работников на малых предприятиях – 384,7 тыс. человек, что составляет 12,7 % от числа занятых в республике. Уровень рентабельности в среднем составил 9,8 % при условии, что в целом по народному хозяйству – 8 % [31].

По отраслям экономики распределение числа малых предприятий представлено в таблице 2. Распределение малых предприятий по отраслям экономики характеризуется неравномерностью. Наибольшее их количество сосредоточено в сфере торговли и общественного питания – за период с 2000 г. по 2004 г. их доля изменялась от 42,7 до 44,4 %; в строительстве доля составила в среднем 11,6 %; в промышленности возросла с 20,8 до 22,2 %; в сельском хозяйстве и здравоохранении осталась неизменной – 1,0 и 2,1 % соответственно; на транспорте – незначительно возросла с 5,6 до 6,1 %.

Таблица 2 – Распределение числа малых предприятий по отраслям экономики [30]

Отрасль экономики	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Торговля и общепит	42,7	42,8	44,4	42,4
Строительство	11,5	11,7	11,7	11,6
Промышленность	20,8	21,1	20,8	22,2
Транспорт	5,6	5,8	5,9	6,1
Сельское хозяйство	1,1	1,1	1,0	1,0
Здравоохранение	2,1	2,1	2,1	2,2
Другие отрасли	16,2	15,4	14,1	14,5
Итого	100	100	100	100

Уровень регионального развития малого бизнеса зависит от следующих факторов: выгодное географическое положение, наличие сырьевых и трудовых ресурсов, уровень доходов населения, наличие развитой инфраструктуры, отношение и поддержка со стороны местных властей. На основе публикуемых статистических данных можно сделать вывод, что большая часть малых предприятий сконцентрирована в г. Минске и Минской области – 53,0 % и 10,6 % соответственно от общего количества малых предприятий по стране. Данное неравномерное распределение объясняется прежде всего тем, что столица обладает развитой производственной и социальной инфраструктурой, на ее территории сконцентрированы большие производственные мощности и наличие наиболее выгодных сырьевых ресурсов. Среди остальных областей по количеству малых предприятий лидируют Гомельская, Витебская и Могилевские области – 8,4 и 7,2 %, и на последнем месте Брестская и Гродненская области – 6,4 % от общего количества по республике.

Малое предпринимательство как отдельный сектор экономики РБ существует более 10 лет. По уровню развития малого предпринимательства Беларусь отстает от стран Восточной Европы и республик бывшего СССР. В 1996-1997 гг. в большинстве стран бывшего Советского Союза более половины ВВП создавалось в негосударственном секторе, на долю частных предприятий приходилось большинство розничного товарооборота и объема реализации услуг. В РБ вклад малого предпринимательства в экономику государства значительно ниже аналогичных показателей стран бывшего СССР. В качестве основных факторов, сдерживающих развитие предпринимательства в РБ, можно выделить следующие:

- противоречивость и нестабильность законодательных актов, способствующих увеличению количества нарушений в деятельности субъектов хозяйствования;
- дискриминационная политика государственных структур к частной форме собственности;
- высокий уровень налогового бремени, изымающий значительную часть прибавочного продукта, созданного в производстве трудом, капиталом и природными ресурсами;
- большие затраты по созданию предприятия и высокий минимальный уровень формирования уставного фонда предприятия при его регистрации;
- достаточно жесткий контроль со стороны налоговых и государственных органов;
- недостаточная гарантия защиты права собственности.

Рост количества индивидуальных предпринимателей за последние годы значительно увеличивает число работающего населения в данном секторе экономики и представляет собой огромный потенциал развития малого бизнеса при благоприятных условиях деятельности, а также способствует увеличению вклада малого предпринимательства в экономику государства.

Список цитированных источников

1. Заяц, Н.Е. Теория налогов: учеб. / Н.Е. Заяц. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
2. Налоги и налогообложение / Под ред. Романовского М. В., Врублевской О. В. – СПб: Питер, 2000. – 528 с.: ил. – (Серия «Учебники для вузов»).
3. Налоги: учеб. пособие / Под ред. Д. Г. Черника. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 544 с.: ил.
4. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит М.: Соцэкгиз, 1935.
5. Озеров, И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров – Рига, 1923.
6. Алексеенко, М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж. Б. Сэя, Риккардо, Сисмонди и Д. С. Милля / М.М. Алексеенко – Харьков, 1870.
7. Буковецкий, А.И. Введение в финансовую науку / А.И. Буковецкий – Ленинград, 1929.
8. Евстигнеев, Е.Н. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Е.Н. Евстигнеев – М.: ИНФРА – М, 2001. – 256 с. – (Серия «Высшее образование»).
9. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Е. Н. Евстигнеева. – СПб.: Питер, 2000. – 320 с.: ил. – (Серия «Учебники для вузов»).
10. Самуэльсон, П. Экономика / П. Самуэльсон М.: НПО «Алгон», 1922. Т.1.
11. Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учебное пособие / В.М. Пушкарева – М.: ИНФРА-М, 1996.
12. Тургенев, Н. Опыт теории налогов / Н. Тургенев – СПб, 1918.
13. История русской экономической мысли. / Под ред. А. И. Пашкова. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. – 700 с.

14. Налоги в Республике Беларусь: Теория и практика в цифрах и комментариях/ В. А. Гюрджан, Н. Э. Масинкевич, В. В. Шевцова [и др.]; Под ред. В. А. Гюрджан. – Мн.: ПЧУП «Светоч», 2002. – 256 с.

15. Адаменкова, С.И. Налоги и их применение в финансово-экономических расчетах (теория, практика, комментарии) / С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик. – Мн.; 2002. – 396 с.

16. Налоговый Кодекс РБ. Общая часть. № 166-3 от 19.12.2002 г. (с изм. от 04.01.2007 г. № 205-3).

17. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. / Т.Ф. Юткина – М.: ИНФРА – М, 2001. – 576 с. – (Серия «Высшее образование»).

18. Миляков, Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций / Н.В. Миляков – М.: ИНФРА – М, 1999. – 348 с.

19. Лященко, П.И. История народного хозяйства СССР / П.И. Лященко М.: Госполитиздат, 1948. Т.2. С. 385.

20. Сигиневич, А. Налоги в механизме хозяйствования / А. Сигиневич – М. 1991. – С 16-20.

21. О кооперации в СССР: Закон СССР № 8998-XI от 26 мая 1988 г.

22. О подоходном налоге с кооперативов: Указ Президиума Верховного Совета Белорусской ССР № 2901 – XI от 17 октября 1989 г.

23. О малых предприятиях в РБ: Постановление Совета Министров Белорусской ССР от 20 мая 1991 года № 192.

24. О предпринимательстве в РБ: Закон Респ. Беларусь, 28 мая 1991 г. № 813-XII (с изм. и доп. 30.07.2004 г. № 307-3).

25. О налогах и сборах, взимаемых в бюджет РБ: Закон Респ. Беларусь, 20 декабря 1991 г. № 1323 – XII.

26. О местном самоуправлении и местном хозяйстве в Республике Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 20 февраля 1991 г. № 617-XII.

27. О мерах дальнейшего развитию кооперативной и индивидуальной трудовой деятельности граждан в Республике: Постановление Совета Министров Белорусской ССР, 5 апреля 1988 г. N 85.

28. Малый и средний бизнес в Беларуси. Сборник статей 2000-2002 г. С. 75, 78.

29. О государственной поддержке малого предпринимательства в РБ: Закон Респ. Беларусь, 16 октября 1996 г. N 685-XIII.

30. Малое предпринимательство Республики Беларусь. Статистический сборник. 2008. – 186 с.

31. Малое предпринимательство в РБ. Мн.: Министерство экономики Республики Беларусь Информационно-статистический бюллетень, 2006. – 210 с.