

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СРЕДЫ<sup>1</sup>

### THEORETICAL AND ANALYTICAL APPROACHES TO THE FORMATION OF TAX ENVIRONMENT

**Е.Ф. Киреева\***, С.О. Наумчик

*Белорусский государственный экономический университет*

УДК 336.22

**A. Kireyeva\***, S. Navumchyk

*Belarus State Economic University*

#### РЕФЕРАТ

*НАЛОГОВАЯ СРЕДА, НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА, НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА, НАЛОГОВЫЕ УСЛУГИ, НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ, НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК*

*В статье исследуются теоретические и аналитические подходы к формированию налоговой среды. Предметом исследования является налоговая среда и направления улучшения ее качества.*

*Цель статьи: на основе теоретических и аналитических подходов исследовать проблемы формирования налоговой среды в Республике Беларусь. Методология исследования базируется на статистических и аналитических данных основных элементов и системных показателей налоговой среды: структуры налоговой системы, налоговой нагрузки, динамики налогоплательщиков, удовлетворенности качеством налоговых услуг.*

*Сделаны выводы об улучшении качества налоговой среды определенными мерами, обеспечивающими повышение эффективности деятельности налоговых органов и улучшение качества налоговой среды. Модернизация налоговой среды, направленная на повышение её эффективности и стимулирование рынка, предполагает: достижение оптимальных соотношений между фискальной политикой и политикой социально-экономического прогресса; оптимизацию налоговой нагрузки и повышение качества налогового администрирования; улучшение качества и результативности налоговых процессов для обеспечения доходов бюджета, взаимодействия с налогоплательщиками.*

#### ABSTRACT

*TAX ENVIRONMENT, TAX BURDEN, TAX SYSTEM, TAX SERVICES, TAX ADMINISTRATION, TAX PAYER*

*The article is devoted to the research of theoretical and analytical approaches to the formation of tax environment. The definitions of tax environment as well as factors that influence it are studied. The main elements and system indicators of tax environment (structure of tax system, tax burden, dynamics of taxpayers, satisfaction with tax services quality) are analyzed. It's justified that modernization of tax administration in the direction of the improvement of tax environment quality should be focused on the strengthening of the interaction with taxpayers. The conclusions about the improvement of tax environment quality are made.*

<sup>1</sup> Статья выполнена при финансовой поддержке Белорусского республиканского фонда фундаментальных исследований в рамках выполнения совместного научного проекта «БРФФИ-РГНФ 2017»: «Методология изучения уклонения от уплаты налогов путем проведения налоговых экспериментов в системе обеспечения экономической безопасности России и Беларуси» (Г17Р-012)

\* E-mail: Kireeva@bseu.by (A. Kireyeva)

## СТЕПЕНЬ ИССЛЕДОВАННОСТИ ПРОБЛЕМЫ

Модернизация национальной налоговой системы базируется на таких преобразованиях налоговой среды, которые позволят обеспечить развитие рыночных отношений на фоне стабилизации национальной экономики.

Значимость определения понятия налоговой среды и факторов, оказывающих наибольшее воздействие на происходящие экономические процессы, приобретает в связи с тем, что в отечественной экономической литературе проблемы формирования налоговой среды исследованы недостаточно. Разнообразность влияния налоговой среды на функционирование как отдельных экономических субъектов, так и экономику в целом предопределяет актуальность таких исследований.

В последнее время проблематика формирования эффективной налоговой системы, применение различных налоговых рычагов, определение их влияния на экономическую среду и экономическую деятельность также стали предметом самых широких научных дискуссий в работах современных отечественных и зарубежных ученых: А. Аронова, Р. А. Богатырева, О. Врублевской, И. Горского, Г. Доффа (G. Doff), М. Емельянова, М. Карпа, В. Колмана (V. Collman), С. Лариной, Н. Малиса, В. Панскова, Л. Павловой, В. Пушкарёвой, М. Романовского, Б. Сабати, Н. Тютюрюкова, Д. Черника, С. Шаталова, Т. Юткиной, Форреста (L. Forrest), М. А. Федоровской и других.

Цель статьи: на основе теоретических и аналитических подходов исследовать проблемы формирования налоговой среды в Республике Беларусь.

Для достижения цели были решены следующие задачи: дано определение понятия «налоговая среда», выделены основные факторы, влияющие на налоговую среду, определены и проанализированы ее базовые элементы, даны рекомендации по улучшению качества налоговой среды.

## ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ

Формирование среды имеет существенную значимость для функционирования общества. Значение слова «среда» определяется как окружение.

Среда формирует совокупность определен-

ных условий (материальных, экономических, социальных, политических и духовных и др.) существования, формирования и деятельности индивидов и социальных групп, то есть в основе функционирования любой среды находится человек. Поэтому и организация его окружения должна быть ориентирована на потребности индивида.

Налогообложение является неотъемлемой составляющей государства и общества, поэтому формированию налоговой среды, то есть тех условий, в которых будет взаимодействовать человек с государством по поводу взимания налогов, должно уделяться особое внимание.

Использование понятия налоговой среды в качестве одной из обобщающих характеристик налоговой политики и налоговой системы в последнее время применяется достаточно активно в экономической литературе, но пока не имеет однозначного толкования.

Налоговая среда в самом общем виде определяется как совокупность отношений между государством и налогоплательщиками, организованными в зависимости от уровня экономического развития. Она характеризуется происходящими изменениями в количестве налогоплательщиков, стабильностью системы государственного регулирования налогообложения и эффективностью институционального обеспечения.

Между налоговой средой и экономическими процессами существует прямая зависимость. От качества налоговой среды зависит развитие рынка, а уровень рыночных отношений в свою очередь влияет на изменения налоговой среды.

Налоговая среда меняется под влиянием изменения численного и содержательного состава субъектов налоговых отношений, инфраструктурных и институциональных преобразований, возрастания степени и эффективности регулирования экономических процессов.

Налоговую среду можно определить как агрегированную систему, которая включает различные элементы: социально-экономические, правовые, институциональные и др. Она включает взаимодействующие и взаимодополняющие подсистемы существенных условий налогообложения: цели, принципы, механизмы взимания и формы налогообложения на определенном этапе социально-экономического развития об-

щества.

Исследованию вопросов организации и развития налоговой среды в современных условиях уделяется недостаточно внимания. В экономической литературе последних лет представлены определения налоговой среды, трактующие ее как совокупность определенных факторов и условий, связанных с системой налогообложения и оказывающих прямое и косвенное воздействие на экономических субъектов [1; 2].

Обобщая теоретические подходы к определению налоговой среды, можно предложить следующую дефиницию этого термина. Налоговая среда – это система, формирующаяся под влиянием общеэкономических, правовых, социальных и институциональных факторов, включающая совокупность взаимодействующих элементов налоговой системы: целей, принципов, механизмов взимания и форм налогообложения, и обеспечивающая равенство интересов государства и человека (общества).

На становление и развитие налоговой среды влияют различные группы факторов (таблица 1).

Необходимо выделить определяющие элементы налоговой среды: количество и структура налогоплательщиков, структура и состав налоговой системы, налоговая нагрузка; институциональные условия и нормативное обеспечение их хозяйственной деятельности (налоговое законодательство, формы и методы налогового регулирования, деятельность налоговых органов,

направления налоговой политики); инфраструктура обеспечения деятельности налогоплательщиков (банки, система коммуникаций между налоговыми органами, субъектами хозяйствования и населением) и др.

К наиболее системным показателям налоговой среды относятся показатели структуры налоговой системы и налоговой нагрузки.

Структура налоговых доходов, контролируемых налоговыми органами, представлена в таблице 2.

Таким образом, структура доходов бюджета, контролируемых налоговыми органами в Беларуси, выглядит следующим образом: основные поступления формируются за счет поступлений налога на добавленную стоимость (25,3 %), подоходного налога (19,4 %), налога на прибыль (13,0 %), акцизов (10,1 %), налога на недвижимость (4,6 %).

Налоговая нагрузка в целом по республике за последние годы имела тенденцию к снижению<sup>2</sup> (рисунок 1).

Снижение налоговой нагрузки в целом и перенос тяжести налогообложения с косвенных (НДС и акцизы) на прямые налоги (подоходный и налог на прибыль) можно характеризовать как качественные изменения налоговой среды, характеризующиеся улучшением экономической деятельности и, как следствие, увеличением доли этих налогов.

Таблица 1 – Факторы, влияющие на формирование налоговой среды

Налоговая среда			
Правовые факторы	Социальные факторы	Институциональные факторы	Общеэкономические факторы
<ul style="list-style-type: none"> <li>– бюджетно-налоговая политика;</li> <li>– гражданское и налоговое законодательство;</li> <li>– государственное регулирование экономических процессов и бизнеса</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– демографическая политика;</li> <li>– уровень налоговой культуры и налоговой грамотности;</li> <li>– удовлетворенность бизнеса и населения качеством налоговых услуг</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– уровень институциональной базы экономической деятельности;</li> <li>– развитость налоговых институтов;</li> <li>– эффективность деятельности налоговых органов;</li> <li>– количество налогоплательщиков</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– уровень экономического развития;</li> <li>– тип государства;</li> <li>– модель национальной экономики;</li> <li>– степень открытости экономики;</li> <li>– уровень налоговой нагрузки</li> </ul>

<sup>2</sup> Только налоговые платежи без обязательных взносов в ФСЗН

Таблица 2 – Структура налоговых доходов, контролируемых налоговыми органами Республики Беларусь

Наименование платежей	Поступления, млн рублей		Удельный вес в доходах бюджета	
	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
<b>Доходы бюджета, контролируемые МНС</b>	<b>20 598,4</b>	<b>22 358,1</b>	<b>100,0 %</b>	<b>100,0 %</b>
<b>Налоговые доходы</b>	<b>17 251,5</b>	<b>19 011,3</b>	<b>83,8 %</b>	<b>85,0 %</b>
1. НДС	5 248,4	5 667,1	25,5 %	25,3 %
2. Подоходный налог с физических лиц	3 937,9	4 338,6	19,1 %	19,4 %
3. Налог на прибыль	2 325,0	2 915,1	11,3 %	13,0 %
4. Акцизы	2 125,5	2 260,9	10,3 %	10,1 %
5. Налог на недвижимость	975,8	1 024,7	4,7 %	4,6 %
6. Земельный налог	616,2	590,8	3,0 %	2,6 %
7. Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов	478,6	541,3	2,3 %	2,4 %
8. Налог при упрощенной системе налогообложения	424,7	450,1	2,1 %	2,0 %
9. Налог на доходы	241,3	268,8	1,2 %	1,2 %
10. Экологический налог (включая утилизационный сбор)	102,7	120,8	0,5 %	0,5 %
11. Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции	91,6	105,0	0,4 %	0,5 %
12. Единый налог с ИП и иных физических лиц	86,5	103,8	0,4 %	0,5 %
13. Налог на игорный бизнес	45,4	44,8	0,2 %	0,2 %
14. Прочие налоги, сборы, пошлины	551,9	579,5	2,7 %	2,6 %

Источник: составлено на основе [3].

Количество налогоплательщиков структурирует налоговую среду, прямо и косвенно отражает изменения в системе (таблица 3).

За период 2014–2016 гг. происходит снижение числа налогоплательщиков по всем группам, однако начиная с 1 января 2017 г. происходит их устойчивый рост, что демонстрирует повышение уровня устойчивости налоговой среды: чем больше субъектов, тем крепче связи в самой системе.

Структура поступления налоговых доходов по видам деятельности и количество субъектов демонстрируют дифференциацию налоговой среды. Анализ этих данных предоставляет возможность наиболее эффективного применения механизмов налогового регулирования. Как наглядно демонстрируют данные, наибольшие

суммы поступают от субъектов обрабатывающей промышленности, транспортной деятельности, горнодобывающей промышленности, наименьшие – от деятельности по предоставлению услуг по питанию и временному проживанию, в сельском, лесном и рыбном хозяйстве.

Субъектом, определяющим и обеспечивающим организацию налоговых отношений, являются налоговые органы. Их деятельность в значительной степени влияет на качество налоговой среды в целом. Налоговые органы должны не только организовывать и контролировать процесс налогообложения, но и на основе высоких компетенций осуществлять оценку и анализ налогового законодательства на предмет эффективности и соответствия экономическим условиям. Такой подход обуславливает необходимость

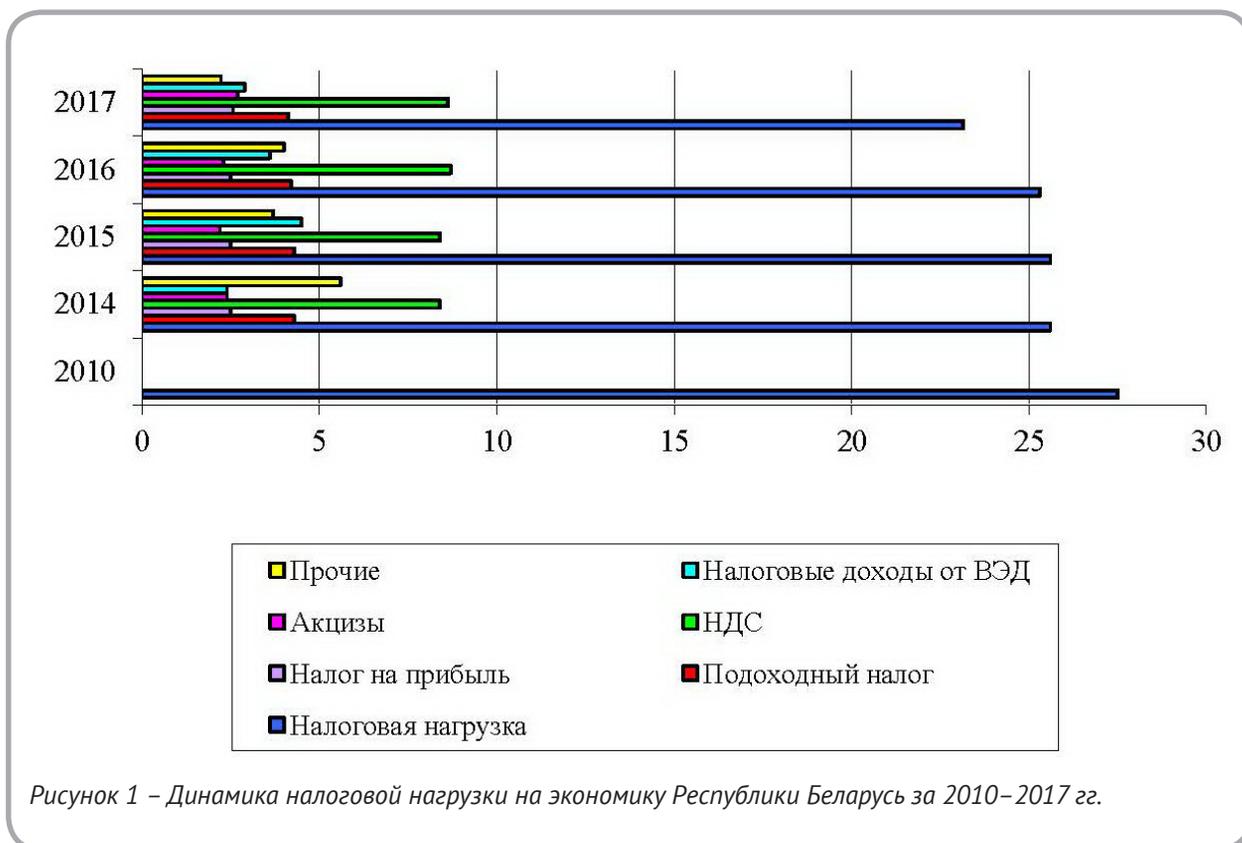


Рисунок 1 – Динамика налоговой нагрузки на экономику Республики Беларусь за 2010–2017 гг.

Источник: составлено на основе [4].

Таблица 3 – Количество действующих плательщиков налогов, сборов (пошлин), состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь на 1 января 2014–2018 гг.

	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018
<b>Всего</b>	<b>3 479 442</b>	<b>3 248 924</b>	<b>3 247 328</b>	<b>3 281 474</b>	<b>3 312 254</b>
в том числе:					
организации	181 509	184 421	179 995	180 760	182 185
индивидуальные предприниматели	248 546	248 952	240 781	235 995	236 138
физические лица	3 049 387	2 815 551	2 826 552	2 864 719	2 893 931

Источник: составлено на основе [3].

восприятия налоговых органов как сервиса, оказывающего качественные налоговые услуги налогоплательщикам, и институционального обеспечения налоговой среды [5; С. 60].

Модернизация налоговых органов на предмет улучшения качества налоговой среды должна ориентироваться на развитие взаимодействия с налогоплательщиком на интерактивной основе и расширение применения инструментальных средств обеспечения налоговой деятель-

ности. Налоговая среда по параметру оценки качества деятельности налоговых органов может быть оценена показателем «удовлетворенность качеством налоговых услуг». На основании социологического исследования проведена оценка удовлетворенности налоговыми услугами в Республике Беларусь. Общая удовлетворенность плательщиков качеством налоговых услуг, полученных ими при личном обращении в инспекцию Министерства по налогам и сборам РБ

(подача заявлений, налоговых деклараций, расчетов, постановка на учет и т. д.), представлена на рисунке 2. При этом использовалась 5-балльная шкала оценки, в которой 1 означала полную неудовлетворенность, а 5 – полную удовлетворенность качеством обслуживания.

Институциональный фактор налоговой среды – налоговый сервис – определяется степенью оперативного взаимодействия с субъектами хозяйствования и населением, оценивается с позиции комфортности данного взаимодействия и характеризуется удовлетворенностью качеством налоговых услуг. Налоговый сервис предоставляет равенство прав всем налогоплательщикам, создает условия для развития бизнес-среды и, как следствие, обеспечивает фискальную стабильность и наполнение бюджета.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Налоговая среда должна обеспечить достижение оптимальных соотношений между фискальной политикой и политикой социально-экономического прогресса, обеспечивая социальное развитие и защищенность общества в целом и каждого отдельного человека, создавая условия для развития рыночных отношений.

Модернизация налоговой среды, направленная на повышение её эффективности и стимулирование рынка, предполагает, прежде всего, оптимизацию налоговой нагрузки и повышение качества налогового администрирования [6; С. 90].

Придание налоговому сервису обязательности позволяет пересмотреть подходы к организации институционального обеспечения налоговой среды. Эффективность такой организации реализуется в повышении качества и результативности налогового процесса.

В целом данные меры, направленные на эффективность деятельности налоговых органов и улучшение качества налоговой среды, обеспечивают стабилизацию доходов бюджета и активизацию экономических процессов.

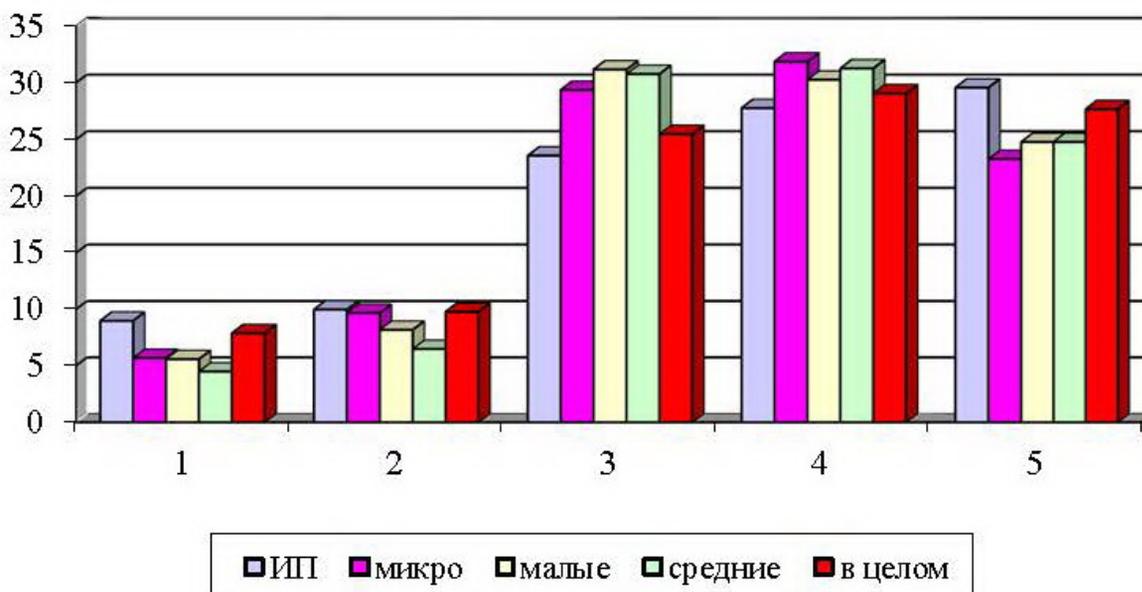


Рисунок 2 – Удовлетворенность в целом качеством налоговых услуг, полученных при личном обращении в ИМНС в Республике Беларусь [5; С. 61]

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Богатырев, Р. А. (2012), *Модернизация налоговой среды в современной экономике России*: диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10, Богатырев Р.А., Рос. акад. нар. хоз-ва и гос. службы при Президенте РФ, Москва, 182 с.
2. Попова, Г. (2013), Налоговая среда и регионы (на примере Тамбовской и Липецкой областей), *Финансы и кредит*, 2013, № 23, С. 66–75.
3. Доходы бюджета (2017), электронный ресурс: <http://www.nalog.gov.by/ru/dohod-budget-ru> (дата доступа 7 февраля 2017).
4. Аналитические доклады «О состоянии государственных финансов Республики Беларусь» (2017), электронный ресурс: [http://www.minfin.gov.by/ru/budgetary\\_policy/analytical\\_reports/](http://www.minfin.gov.by/ru/budgetary_policy/analytical_reports/) (дата доступа 7 февраля 2017).
5. Киреева, Е. Ф. (2017), Налоговые услуги в системе мер повышения эффективности государственного управления, *Белорусский экономический журнал*, 2017, № 2, С. 52–62.
6. Киреева, Е. Ф., Лукьянова, И. А. (2015), Национальная налоговая система: направления и перспективы модернизации, *Белорусский экономический журнал*, 2015, № 3, С. 84–97.

## REFERENCES

1. Bogatyrev, R. A. (2012), *Modernizaciya nalogovoj sredy v sovremennoj ehkonomie Rossii* [Modernization of the tax environment in the modern Russian economy]: dissertaciya ... kandidata ehkonomicheskikh nauk : 08.00.10, Bogatyrev Ruslan Aleksandrovich, Ros. akad. nar. hoz-va i gos. sluzhby pri Prezidente RF, Moskva, 182 p.
2. Popova, G. (2013) Tax environment and regions (for example, Tambov and Lipetsk regions) [Nalogovaya sreda i regiony (na primere Tambovskoj i Lipeckoj oblastej)], *Finansy i kredit – Finance and credit*, 2013, № 23, pp. 66–75.
3. Dohody byudzheta [Budget revenues] (2017), available at: <http://www.nalog.gov.by/ru/dohod-budget-ru> (accessed 7 February 2017).
4. Analiticheskie doklady «O sostoyanii gosudarstvennyh finansov Respubliki Belarus'» [Analytical reports «on the state of public Finance of the Republic of Belarus»] (2017), available at: [http://www.minfin.gov.by/ru/budgetary\\_policy/analytical\\_reports](http://www.minfin.gov.by/ru/budgetary_policy/analytical_reports) (accessed 7 February 2017).
5. Kireeva, E. F. (2017), Tax services in the system of measures to improve the efficiency of public administration [Nalogovye uslugi v sisteme mer povysheniya ehffektivnosti gosudarstvennogo upravleniya], *Belorusskij jekonomicheskij zhurnal – Belorussian Economic Journal*, 2017, № 2, pp. 52–62.
6. Kireeva, E. F., Luk'yanova, I. A. (2015), National tax system: directions and prospects of modernization [Nacional'naya nalogovaya sistema: napravleniya i perspektivy modernizacii], *Belorusskij jekonomicheskij zhurnal – Belorussian Economic Journal*, 2015, № 3, pp. 84–97.

Статья поступила в редакцию 15. 02. 2018 г.