

УДК 347.7

ОСОБЕННОСТИ УСТАНОВЛЕНИЯ И ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

*канд. юрид. наук О.Г. СТАНКЕВИЧ
(Полоцкий государственный университет)*

Вопросы установления и применения налоговых льгот относятся к наиболее дискуссионным в налогово-правовой теории и практике. Эффективное функционирование налоговой системы предполагает соблюдение комплекса условий, в котором одно из главных мест занимает принцип равенства налогообложения. Необоснованное снижение налоговой нагрузки с помощью налоговых льгот для отдельных плательщиков нарушает данный принцип, создает предпосылки для формирования коллизий интересов у субъектов налоговых отношений. В этой связи установление налоговых льгот должно основываться на четко определенных правилах, иметь целенаправленный, недискриминационный характер, не нарушать принципов конкуренции.

Изучены выработанные мировой практикой принципы установления налоговых льгот. Охарактеризованы основные этапы и особенности развития законодательства Республики Беларусь, регулирующие вопросы установления, предоставления и применения налоговых льгот. Сформулированы предложения по совершенствованию правовых основ налогового льготирования.

Введение. Налоговые льготы являются одним из главных инструментов налоговой политики государства. Именно в налоговых льготах практически выражается стимулирующая функция налогов, которая создает ориентиры для развития приоритетных отраслей экономики и социальной сферы, для инвестиционной и трудовой активности. Вместе с тем чрезмерно активное использование данного правового средства неизбежно приводит к обострению социального конфликта в налоговой сфере. Актуальность рассматриваемой темы подтверждается также существующими недостатками в правовом регулировании вопросов установления и использования налоговых льгот в Республике Беларусь, главным из которых является отсутствие достаточной определенности.

Основная часть. Свидетельством особой важности для общества и государства вопроса об установлении и применении налоговых льгот является то, что во многих зарубежных странах он получил конституционное закрепление. К примеру, статья 217 Конституции Республики Польша 1997 года гласит: «Обложение налогами, иными публичными сборами (daniny), определение субъектов, объектов налогообложения и налоговых ставок, а также принципов признания льгот и аннулирования недоимок и категорий субъектов, освобожденных от налогов, производятся путем закона» [1]. В отдельных странах конституции запрещают парламенту делегировать полномочия на установление налоговых льгот иным государственным органам. В частности, часть 4 статьи 78 Конституции Греции 1975 года устанавливает: «Определение объекта налогообложения, налогового коэффициента, освобождений или исключений, а также назначение пенсий не могут являться объектом законодательных полномочий, передаваемых Парламентом другим органам» [1]. Таким образом, как правило, в зарубежных странах установление налоговых льгот – исключительная компетенция парламента, что обеспечивает гарантии стабильности налогообложения для плательщика. Принцип установления налоговых льгот законом является производным от базового принципа налогового права, согласно которому общегосударственные налоги могут устанавливаться, изменяться или отменяться только законом. Именно участие плательщиков налогов через своих представителей в парламенте уполномочивает последний на налогообложение как на безвозмездное изъятие собственности [2, с. 161].

Общепризнанным в зарубежных странах является также принцип юридического равенства налогоплательщиков перед налоговым законом, что выражается в запрете на установление индивидуальных налоговых льгот. «В области налогов не может устанавливаться никаких привилегий. Любое налоговое исключение или послабление может быть установлено только законом» (ст. 172 Конституции Бельгии 1994 года) [1]. Принцип равенства, означающий запрет дискриминации в налогообложении, «... есть частное проявление универсального, общеправового принципа формально-юридического равенства, действующего во всех отраслях современного права каждого цивилизованного государства» [3, с. 30].

Правовое регулирование отношений по установлению и применению налоговых льгот в Республике Беларусь прошло в своем развитии несколько этапов. В период с 1991 года по март 1997 года данные отношения не имели достаточной правовой основы. Отдельные общие положения, закрепляющие полномочия Парламента, Правительства, органов местного управления и самоуправления по установлению налоговых льгот, содержались в Законе Республики Беларусь «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» от 20 декабря 1991 года № 1323-ХП (ст. 4). Налоговые льготы могли устанавливаться Парламентом либо по его поручению Правительством Республики Беларусь. Местные

Советы депутатов или по их поручению соответствующие исполкомы могли освобождать от уплаты налогов отдельных плательщиков полностью или частично в той части налогов, которые уплачивались в местные бюджеты. Конкретные виды налоговых льгот предусматривались только в специальных налоговых законах и решениях местных Советов депутатов. Вопросы предоставления индивидуальных налоговых льгот в указанный период данным Законом не регулировались.

Несмотря на отсутствие законодательно определенных полномочий и установленной процедуры предоставления индивидуальных налоговых льгот, данное правовое средство применялось органами государственной власти неоднократно. Так, в частности, Президент Республики Беларусь в целях финансово-экономического оздоровления и развития телевизионной отрасли предоставил индивидуальные налоговые льготы на 1996 – 1997 годы предприятиям производственных объединений «Горизонт» и «Витязь».

В октябре 1996 года Верховный Совет Республики Беларусь освободил от уплаты ряда налогов и иных платежей «Журнал прикладной спектроскопии».

Началом формирования правовых основ регулирования отношений по установлению и применению налоговых льгот, базовые положения которых продолжают действовать и в настоящее время, можно считать издание 10 марта 1997 года Декрета Президента Республики Беларусь № 6 «Об упорядочении предоставления льгот юридическим и физическим лицам Республики Беларусь по налогам и таможенным платежам». Именно в данном нормативном правовом акте были закреплены два важнейших полномочия Президента Республики Беларусь в налоговой сфере: 1) установление льгот по налогам и таможенным платежам; 2) предоставление индивидуальных налоговых льгот юридическим и физическим лицам Республики Беларусь. При этом последнее полномочие было сформулировано в форме прерогативы: «... льготы по налогам и таможенным платежам предоставляются юридическим и физическим лицам Республики Беларусь индивидуально только Президентом Республики Беларусь».

В качестве позитивных моментов следует отметить то, что Декрет № 6, во-первых, установил общие критерии, которым должны соответствовать юридические и физические лица для получения индивидуальных льгот по налогам и таможенным платежам; во-вторых, определенным образом упорядочил предоставление таких льгот (регламентировал процедуру подачи и рассмотрения соответствующих заявлений плательщиков, а также принятия по ним решений); в-третьих, установил требование целевого использования средств, высвободившихся в результате применения индивидуальных льгот. В целях усиления контроля за целевым использованием высвободившихся средств Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19 ноября 1998 года № 1788 была установлена обязанность для министерств, других республиканских органов государственного управления, концернов, областных (Минского городского) исполнительных комитетов, внесших предложения о предоставлении льготы юридическому лицу, вести паспорт индивидуальной льготы по налогам и таможенным платежам, который представлял собой свод документов, подтверждающих право плательщика на получение льготы или продление ее действия.

Требование целевого использования высвободившихся средств – не единственное ограничение, которым обусловлено применение юридическими лицами индивидуальных налоговых льгот.

В 1999 – 2000 годах оно было дополнено определенными правовыми ограничениями в сфере оплаты труда. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 декабря 1999 года № 2057 было установлено, что предприятия и организации, получившие от государства налоговые и другие льготы, расчеты по заработной плате с работниками производят в соответствии с республиканскими тарифами оплаты труда, рассчитанными на основе тарифной ставки первого разряда, установленной Советом Министров Республики Беларусь, и Единой тарифной сетки с учетом коэффициентов повышения ставок рабочих по технологическим видам работ, производствам и отраслям экономики. Кроме того, согласно Постановлению Совета Министров Республики Беларусь от 4 апреля 2000 года № 460, юридические лица в период действия получаемых ими от государства в индивидуальном порядке налоговых и неналоговых льгот не могли повышать применяемую при расчетах заработной платы работников тарифную ставку первого разряда, если уровень среднемесячной заработной платы работников таких юридических лиц, исчисленной нарастающим итогом с начала года, превышал 140 % от среднедушевого минимального потребительского бюджета семьи из четырех человек за соответствующий период.

Следующим шагом в развитии законодательства, регулирующего предоставление налоговых льгот, стало принятие Декрета Президента Республики Беларусь от 27 февраля 2001 года № 6 «Об упорядочении предоставления льгот по налогам и таможенным платежам». Им были определены критерии, которыми должны были руководствоваться государственные органы при предоставлении индивидуальных налоговых льгот юридическим и физическим лицам. Однако перечень данных признаков не был исчерпывающим. Декрет № 6 от 27 февраля 2001 года устанавливал новый порядок предоставления юридическим и физическим лицам Республики Беларусь льгот по налогам и таможенным платежам. Существенным моментом является то, что данный нормативный правовой акт определил виды налоговых льгот, которые могут предоставляться индивидуально: налоговый кредит, установление нормативного распределения выручки, освобождение от уплаты налогов и таможенных платежей, снижение их ставок, возмещение сумм уплаченных налогов и таможенных платежей.

Начало нового этапа в развитии правового регулирования отношений по установлению и применению налоговых льгот в Республике Беларусь было положено изданием Декрета Президента Республики Беларусь от 19 апреля 2002 года № 11 «Об отмене индивидуальных льгот по налогам, сборам и таможенным платежам и о совершенствовании государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Пункт 1 данного Декрета гласил: «Отменить предоставление юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям (далее – налогоплательщики) индивидуальных льгот по налогам, сборам и таможенным платежам (далее – налоги)». Декрет об отмене индивидуальных льгот был принят в соответствии с договоренностями, достигнутыми 12 апреля 2002 года на заседании Высшего госсовета Союзного государства Беларуси и России и в развитие Соглашения о создании равных условий в области ценовой политики в целях создания равных условий субъектам хозяйствования на территории обоих государств в области ценовой политики на железнодорожном транспорте, в электроэнергетической и газовой промышленности.

Декрет № 11, который действовал в период с 1 января 2003 года по 28 марта 2006 года, не просто постановил отменить предоставление юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям индивидуальных налоговых льгот, но и изменил официальное понимание данной категории. Налоговый кредит, отсрочка (рассрочка) уплаты налогов, нормативное распределение выручки формально перестали быть видами налоговых льгот, а стали применяться как виды государственной индивидуальной поддержки плательщиков налогов.

Принятие 19 декабря 2002 года Налогового кодекса Республики Беларусь внесло определенность в понимание термина «налоговая льгота». Кодекс закрепил виды налоговых льгот, а также полномочия Президента, Парламента, местных Советов депутатов и их исполнительных и распорядительных органов по установлению и предоставлению налоговых льгот (нормы о полномочиях данных субъектов вступают в силу со дня введения в действие Особенной части Налогового кодекса). Следует обратить особое внимание на то, что полномочия Парламента Республики Беларусь по установлению налоговых льгот ограничены лишь возможностью внесения соответствующих изменений в Налоговый кодекс. Широкие (относительно определенные) полномочия в данной сфере предоставлены Главе государства, который вправе дополнять установленный перечень видов налоговых льгот, определять виды, порядок и условия предоставления индивидуальных налоговых льгот, порядок предоставления налоговых льгот местными Советами депутатов.

Благодаря изменениям, внесенным в Налоговый кодекс Республики Беларусь (Закон Республики Беларусь от 1 января 2004 года № 260-3), в нем установлен запрет на предоставление индивидуальных налоговых льгот юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям (ст. 43). Данная норма закреплена и Указом Президента Республики Беларусь от 28 марта 2006 г. № 182 «О совершенствовании правового регулирования порядка оказания государственной поддержки юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям».

На первый взгляд, в налоговом законодательстве наметилась позитивная тенденция, свидетельствующая о том, что государство стремится следовать общепризнанным принципам правового регулирования налоговых отношений. Однако анализ налогового законодательства свидетельствует о том, что запрет предоставления индивидуальных налоговых льгот юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям имеет декларативный характер.

Прежде всего обращает на себя внимание тот факт, что отдельным плательщикам предоставляются индивидуальные налоговые льготы «в чистом виде». Так, к примеру, общество с ограниченной ответственностью «Футбольный клуб «Сквич», являясь заказчиком по проектированию и строительству многофункционального спортивно-оздоровительного центра «Сквич» в микрорайоне Каменная Горка в г. Минске, освобождается от уплаты таможенных пошлин и налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров с территории Российской Федерации) при ввозе в 2008 – 2012 годах на таможенную территорию Республики Беларусь товаров для строительства центра согласно перечню, утверждаемому Президентом Республики Беларусь [4].

Другой аспект рассматриваемой проблемы заключается в том, что значительное число налоговых льгот предоставляется отдельным группам плательщиков, прямо или косвенно определенных (иногда с указанием учетного номера плательщика) в специальном перечне. Примером могут служить Указ Президента Республики Беларусь от 2 июня 2006 года № 371 «О некоторых мерах государственной поддержки развития туризма в Республике Беларусь» [5], Указ Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2006 года № 765 «Об оказании государственной поддержки некоторым юридическим лицам Минской области» [6] и др. Такой подход к предоставлению налоговых льгот нарушает принцип равенства налогообложения и содержит некоторые элементы индивидуального льготирования, поскольку плательщики, которым адресованы налоговые преимущества, определены конкретно.

В целях устранения отмеченных выше недостатков необходимо, во-первых, во исполнение требований национального законодательства и международных договоренностей исключить практику предос-

тавления индивидуальных налоговых льгот юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям; во-вторых, следует уточнить некоторые понятия, используемые в законодательстве о налоговых льготах. В частности, во избежание нарушений принципа формального равенства плательщиков, относящихся к одной категории, представляется необходимой законодательная конкретизация понятия «отдельные категории плательщиков». Данное понятие содержится в дефиниции «налоговая льгота», закрепленной в статье 43 Налогового кодекса Республики Беларусь: «Налоговыми льготами признаются предоставляемые **отдельным категориям плательщиков** предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) либо уплачивать их в меньшем размере» [7]. Указ Президента Республики Беларусь от 28 марта 2006 года № 182 также закрепляет возможность предоставления преимуществ в виде льгот по налогам **отдельным категориям плательщиков** [8].

Категория – высшее родовое понятие, обозначающее какой-нибудь наиболее общий, отвлеченный ряд явлений, предметов или их признаков [9]. Следовательно, понятие «отдельная категория плательщиков» означает совокупность (группу) плательщиков налогов, характеризующуюся наиболее общими признаками. Это может быть группа плательщиков, объединенная особенностями правового статуса, либо определенным видом деятельности, либо иными общими признаками. Предоставление налоговых льгот отдельным категориям плательщиков – это законодательное установление преимуществ для **всех** плательщиков данной определенной категории. Предоставление же налоговых преимуществ плательщикам, относящимся по общим признакам к одной категории, но конкретно определенным (перечисленным) в специальном перечне, означает предоставление налоговых льгот **отдельным плательщикам**.

Заключение. Налоговые льготы – одно из наиболее распространенных средств стимулирующего характера, применение которого является, с одной стороны, способом согласования интересов плательщиков и государства в налоговых правоотношениях, социальной защиты отдельных категорий плательщиков, создания благоприятного инвестиционного климата и т.д. С другой стороны, налоговые льготы являются способом правовой дифференциации плательщиков, снижения налоговой нагрузки для одних плательщиков за счет других. В этой связи установление налоговых льгот должно основываться на четко определенных правилах, иметь целенаправленный, недискриминационный характер, не нарушать принципов конкуренции. В целях совершенствования правового регулирования налоговых отношений считаем необходимым дополнить Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь положениями о целях и принципах установления налоговых льгот. При этом фиксация таких положений в Налоговом кодексе должна сопровождаться их переводом в нормотворческую деятельность всех государственных органов и практику правоприменения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Конституции государств Европы [Электронный ресурс]. – Изд-во НОРМА. – 2001. – Режим доступа: http://constitution.garant.ru/DOC_3864873.htm. – Дата доступа: 07.03.2009.
2. Шайо, А. Самоограничение власти (краткий курс конституционализма): пер. с венгр. / А. Шайо. – М.: Юристъ, 2001. – 161 с.
3. Демин, А.В. Принцип всеобщности и равенства налогообложения / А.В. Демин // Законодательство и экономика. – 2001. – № 11. – С. 30 – 33.
4. О строительстве многофункционального спортивно-оздоровительного центра «Сквич» в г. Минске: Указ Президента Респ. Беларусь, 21 июля 2008 года, № 394 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 175. – 1/9890.
5. О некоторых мерах государственной поддержки развития туризма в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, 2 июня 2006 года, № 371 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 89. – 1/7646.
6. Об оказании государственной поддержки некоторым юридическим лицам Минской области: Указ Президента Респ. Беларусь, 31 декабря 2006 года, № 765 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2007. – № 5. – 1/8216.
7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): Закон Республики Беларусь 19.12.2002г., № 166-3, в ред. 13.11.2008 г., № 449-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 4. – 2/920.
8. О совершенствовании правового регулирования порядка оказания государственной поддержки юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям: Указ Президента Респ. Беларусь, 28 марта 2006 года, № 182 // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2006. – № 53. – 1/7392.
9. Толковый словарь русского языка: в 4 т. / под ред. Д.Н. Ушакова [Электронный ресурс]. – М.: Гос. ин-т «Сов. энцикл.» ОГИЗ; Гос. изд-во иностр. и нац. слов., 1935 – 1940. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/dict/ushakov>. – Дата доступа: 10.03.2009.

Поступила 04.03.2009