

УДК 347.7

**ПРАВОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ
(ОПЫТ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ)***канд. юрид. наук О.Г. СТАНКЕВИЧ,
(Полоцкий государственный университет)**канд. юрид. наук, доц. В.А. ОРЛОВ
(Новгородский государственный университет имени Ярослава Мудрого)*

Рассмотрены вопросы правового регулирования налоговых льгот и иных видов государственной поддержки плательщиков налогов в Республике Беларусь и Российской Федерации. Показаны достоинства и недостатки законодательства обеих стран в контексте рассматриваемых проблем правового стимулирования в налоговом праве. Сделан вывод о необходимости унификации отдельных норм, закрепленных в Налоговых кодексах Беларуси и России, возможности заимствования положительного опыта установления и применения правовых стимулов.

Налог является одним из наиболее действенных способов государственного вмешательства в экономику в целях решения фискальных задач. Основная доля доходов консолидированного бюджета (более 80%) формируется именно за счет налоговых поступлений.

Приоритет публичных (общегосударственных) интересов над частными – неотъемлемый признак налоговых правоотношений. «...Главная, конечная цель налогово-правового регулирования состоит не в реализации интересов отдельных частных лиц, а в обеспечении государства финансовыми ресурсами для реализации публичных задач и функций; все остальные цели здесь носят вторичный, производный характер» [1]. Вместе с тем, проблемы эффективности налогового воздействия на экономику необходимо рассматривать не только с позиций наполняемости государственной казны, а и с точки зрения управления мотивациями субъектов хозяйствования, поскольку решающее влияние на активность последних оказывают их интересы.

Природа налоговых правоотношений обуславливает сложность выбора оптимального правового режима налогообложения для различных видов экономических отношений. Учитывая экономические интересы плательщиков налогов, государство должно использовать различные правовые средства, способствующие согласованию публичного и частного интереса в налоговых правоотношениях. Особую роль в этой связи играют правовые стимулы, под которыми в теории права понимается «...правовое побуждение к законопослушному поведению, создающее для удовлетворения собственных интересов субъекта режим благоприятствования» [2, с. 19]. Правовые стимулы в налоговом праве – одно из проявлений регулирующей функции налога, значение которого в современной экономике возрастает.

Основываясь на имеющихся в юридической науке разработках по вопросам правового стимулирования (А.В. Малько, в частности), можно выделить следующие признаки правовых стимулов, используемых в налоговом праве: 1) связаны с благоприятными условиями для осуществления интересов плательщиков налогов; 2) сообщают плательщику о расширении объема его возможностей в налоговых правоотношениях и экономике; 3) выражают положительную правовую мотивацию, которая способствует повышению позитивной активности плательщика в экономических отношениях; 4) направлены на упорядоченное изменение налоговых отношений, создание заинтересованности плательщика, когда общественные интересы воспринимаются им как собственные.

Правовое стимулирование в налоговых правоотношениях осуществляется как путем прямого установления льгот и поощрений, так и путем формирования специальных правовых режимов, включающих целый комплекс условий, призванных стимулировать позитивную активность отдельных категорий плательщиков в экономических отношениях. Так, в условиях неоднородности отраслевого состава субъектов хозяйствования, объективно обусловленных особенностей экономической деятельности отдельных категорий плательщиков, правовое стимулирование осуществляется в форме применения особых (специальных) режимов налогообложения.

Такие режимы создают благоприятные условия для осуществления экономической деятельности путем максимального упрощения порядка налогообложения, снижения налоговой нагрузки для отдельных категорий плательщиков с учетом особенностей их правового статуса, специфики деятельности. И в Республике Беларусь, и в Российской Федерации налоговое законодательство закрепляет целый комплекс особых (специальных) режимов налогообложения для определенных категорий плательщиков либо для определенных видов экономической деятельности (упрощенная система налогообложения; единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц; единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции и др. в Республике Беларусь; патентная система налогообложе-

ния для специальных категорий налогоплательщиков и для отдельных видов бизнеса, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции и др. в Российской Федерации).

Стоит обратить внимание на то, что определение особого режима налогообложения, закрепленное в Налоговом кодексе Республики Беларусь, не указывает на его стимулирующую функцию: «Особым режимом налогообложения признается специальный порядок исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), применяемый в случаях и порядке, установленных Особенной частью настоящего Кодекса или Президентом Республики Беларусь» (п. 1 ст. 10). Тавтологичность данной дефинитивной нормы не позволяет без анализа норм Особенной части Налогового кодекса уяснить сущность особого режима налогообложения как института налогового права, его специфику.

В Российской Федерации соответствующие нормы Налогового кодекса указывают на создание благоприятных условий для осуществления экономической деятельности путем возможного снижения налоговой нагрузки посредством применения специального налогового режима. Специальные налоговые режимы, обозначено в ст. 18 Налогового кодекса Российской Федерации, могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов [3].

Основным правовым стимулом в налоговом праве Республики Беларусь и Российской Федерации являются налоговые льготы, которые определены в законодательстве этих стран единообразно, как 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 (ст. 43 Налогового кодекса Республики Беларусь [4]; ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации [3]).

Применение налоговых льгот является 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 определенных категорий плательщиков. Все эти действия в совокупности с фискальным дестимулированием отдельных сфер экономики (производство и продажа алкогольной и табачной продукции, игорный бизнес и пр.) или отдельных категорий крупнейших налогоплательщиков способствуют выполнению регулирующей функции государства для сбалансированности публичных и частных интересов.

В тоже время использование данного правового стимула не должно противоречить принципу равенства налогообложения, который, являясь частным проявлением общеправового принципа формально-юридического равенства, действующего во всех отраслях современного права, означает запрет дискриминации в налогообложении.

В Налоговом кодексе Республики Беларусь 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» [5] (далее – Указ №182).

В Российской Федерации близкая ситуация. В ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации обозначено, что нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера, а также в части 2 ст. 3 что не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала [3].

Таким образом, в налоговых законодательствах Республики Беларусь и Российской Федерации закреплена одно из главных условий равенства налогообложения. Вместе с тем, анализ отдельных норм налогового законодательства свидетельствует о том, что запрет предоставления индивидуальных налоговых льгот юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям имеет декларативный характер.

Важно отметить, что помимо налоговых льгот ст. 43 Налогового кодекса Республики Беларусь предусматривает такую форму правового стимулирования, как индивидуальная государственная поддержка плательщиков налогов. «Организациям и индивидуальным предпринимателям может быть оказана государственная поддержка индивидуально в порядке, определяемом Президентом Республики Беларусь, в виде: изменения установленного законодательством срока уплаты налогов, сборов (пошлин) и пеней; нормативного распределения выручки». При этом перечень видов индивидуальной государственной поддержки не является исчерпывающим. В ст. 43 говорится, что по решению Президента Республики Беларусь государственная поддержка может быть оказана плательщикам в иных видах [4].

Указ № 182 в Республике Беларусь является специальным нормативным правовым актом, устанавливающим конкретные виды индивидуальной государственной поддержки и порядок ее оказания. Данный законодательный акт конкретизирует формы государственной поддержки в виде изменения ус-

тановленного законодательством срока уплаты налогов и пени – отсрочка с единовременной уплатой сумм налогов и пени; рассрочка с поэтапной уплатой сумм налогов и пени; налоговый кредит с единовременной либо поэтапной уплатой суммы налогов в период действия этого кредита. Указанные правовые стимулы не снижают налоговое давление на плательщика (в отличие от налоговых льгот), но позволяют улучшить неудовлетворительное финансовое положение плательщика, возникшее ввиду определенных в Указе № 182 причин. Однако некоторые основания оказания такой государственной поддержки представляются спорными. Так, предоставление отсрочки (рассрочки) уплаты налогов, налогового кредита субъектам хозяйствования, которым угрожает экономическая несостоятельность, свидетельствует о том, что государство проводит политику сдерживания банкротств предприятий, экономическая деятельность которых неэффективна. По нашему мнению, условиями применения таких правовых средств как отсрочка (рассрочка) уплаты налогов, налоговый кредит, должны стать прежде всего осуществление экономическим субъектом инновационной деятельности, перевооружение собственного производства и т.п. Именно это позволило бы рассматривать данные виды поддержки как действенные правовые стимулы для развития белорусской экономики.

Помимо правовых стимулов, непосредственно связанных с налогообложением, Указ № 182 устанавливает следующие виды индивидуальной государственной поддержки плательщиков:

- предоставление из республиканского бюджета финансовой помощи;
- предоставление бюджетных займов и бюджетных ссуд в пределах средств, предусмотренных в республиканском бюджете на очередной финансовый год;
- возмещение в пределах средств, определенных в республиканском бюджете на очередной финансовый год, юридическим лицам Республики Беларусь части процентов за пользование банковскими кредитами.

В Республике Беларусь также имеется опыт индивидуальной государственной поддержки плательщиков налогов в виде: предоставления из республиканского бюджета субсидий и (или) средств на финансирование капитальных вложений; полного или частичного освобождения от обязательной продажи средств в иностранной валюте, поступающих на счета плательщиков; предоставления дополнительного по отношению к установленному актами законодательства отнесения отдельных затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг) к затратам, учитываемым при налогообложении; освобождения от перечисления в республиканский бюджет доходов, полученных от передачи в пользование (аренду) имущества, находящегося в республиканской собственности; предоставления гарантий Правительства по привлеченным займам и кредитам; понижения цен (тарифов) на природный газ, электрическую и тепловую энергию, бензин и дизельное топливо; отсрочки и рассрочки погашения задолженности за потребленные природный газ, электрическую и тепловую энергию.

Действующий в настоящее время перечень видов индивидуальной государственной поддержки не является исчерпывающим. По решению Президента Республики Беларусь государственная поддержка может быть оказана плательщикам в ином виде с учетом требований Указа № 182.

Представляется, что некоторые из перечисленных выше видов индивидуальной государственной поддержки лишают смысла запрет на предоставление индивидуальных налоговых льгот, поскольку косвенным методом снижают налоговую нагрузку для конкретного плательщика. При этом основания и цели оказания такой поддержки не всегда конкретны. Так, к примеру, согласно Указу № 182 плательщикам оказывается финансовая помощь (т.е. осуществляется выделение финансовых средств на безвозвратной и безвозмездной основе) для достижения следующих целей:

- выполнения бюджетных программ, финансирование которых предусмотрено полностью или частично за счет средств республиканского бюджета, включенных в перечень, ежегодно утверждаемый законом о республиканском бюджете на очередной финансовый год;
- приобретения технологического оборудования и запасных частей (включая случаи их приобретения за пределами Республики Беларусь) для реализации инвестиционных проектов, прошедших государственную комплексную экспертизу и имеющих положительное заключение;
- проведения по решению Президента Республики Беларусь мероприятий, имеющих важное государственное значение;
- достижения иных целей, установленных Президентом Республики Беларусь.

Также необходимо отметить, что Программа деятельности Правительства Республики Беларусь на 2011 – 2015 гг. (утверждена Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 18 февраля 2011 г. № 216) в качестве одной из задач предусматривает обеспечение недискриминационного доступа субъектов малого и среднего предпринимательства к кредитно-финансовым ресурсам. Решение данной задачи предполагает, по нашему мнению, запрет на использование в налоговом праве правовых средств, позволяющих прямо (с помощью налоговых льгот) либо косвенно (с помощью финансовой помощи из бюджета и других способов) снижать налоговую нагрузку для отдельного плательщика индивидуально.

В Российской Федерации (см. ст. 12 Налогового кодекса Российской Федерации) относительно льгот по налогам и сборам, оснований и порядка их применения имеются специальные полномочия у региональных и местных законодательных (представительных) органов. Но такие полномочия не должны выходить за пределы, установленные налоговым законодательством, т.е. опять же не должны иметь признак индивидуальности.

Несмотря на то, что меры государственной поддержки плательщиков налогов и сборов в России и Беларуси постоянно совершенствуются, а объемы ее оказания увеличиваются, соответствующего мультипликационного эффекта не наблюдается, т.е. можно считать, что реализуемые проекты налогового стимулирования являются недостаточно эффективными.

Одной из причин неэффективности применения указанных выше правовых стимулов в налоговом праве Беларуси и России является низкий уровень налоговой культуры плательщиков, развивающейся в условиях недостаточного доверия к финансовой деятельности государства. В Российской Федерации данная проблема усиливается таким барьером в предпринимательской и иной деятельности, как коррупция, которая является основным сдерживающим фактором для эффективного ведения бизнеса в любой стране.

Проблемы в области налогового стимулирования в Республике Беларусь и Российской Федерации носят близких характер, должны быть взаимосвязаны в правовых и экономических плоскостях, обеспечиваться доверием всех участвующих сторон.

Налогообложение изначально является наиболее конфликтной сферой экономических отношений, поскольку затрагивает, с одной стороны, финансовые интересы государства, с другой – экономические интересы и конституционные права собственников (плательщиков налогов и сборов). Индивидуальное же снижение налоговой нагрузки (нарушая принцип равенства налогообложения) создает дополнительные предпосылки для формирования коллизий интересов у субъектов налоговых отношений. В этой связи правовое стимулирование в налоговых правоотношениях должно основываться на четко определенных правилах, иметь целенаправленный, недискриминационный характер, не нарушать принципов конкуренции.

Совершенствование правового стимулирования в налоговых правоотношениях должно сопровождаться мерами воспитательного характера, направленными на повышение уровня налоговой культуры плательщиков, а также антикоррупционными мерами.

ЛИТЕРАТУРА

1. Демин, А.В. О методе налогового права (в контексте соотношения публично-правовых и частноправовых начал) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/comm.php?id=3256>. – Дата доступа : 23.05.2009.
2. Матузов, Н.И. Правовое стимулирование в условиях становления рыночных отношений / Н.И. Матузов, А.В. Малько // Гос-во и право. – 1995. – № 4. – С. 11 – 19.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета. – № 148-149, 06.08.1998, Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> – 30.12.2014. – Дата доступа : 07.03.2015.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : Закон Респ. Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 4. – 2/920.
5. О совершенствовании правового регулирования порядка оказания государственной поддержки юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям : Указ Президента Респ. Беларусь от 28 марта 2006 г., № 182 // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2006 г. – № 53. – 1/7392.

Поступила 03.03.2015

LEGAL INCENTIVES IN THE TAX LAW: (THE EXPERIENCE OF THE REPUBLIC OF BELARUS AND THE RUSSIAN FEDERATION)

O. STANKEVICH, V. ORLOV

In the article the questions of legal regulation of tax incentives and other types of state support of taxpayers in the Republic of Belarus and the Russian Federation. The advantages and disadvantages of the legislation of both countries in the context of the problems of legal incentives in the tax law. The conclusion is made about the necessity for the unification of certain rules embodied in the Tax codes of Belarus and Russia, about the possibility of borrowing a positive experience in establishing and enforcing legal incentives.